

Straffeansvar for skatteunndragelse som følge av brudd på opplysningsplikten

Herunder spørsmålet om når medvirkningsansvar etter ligningsloven § 12-1 nr. 2 annet punktum gjør seg gjeldende.

Kandidatnummer: 675

Leveringsfrist: 25. april 2015

Antall ord: 17996



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Presentasjon av tema og problemstilling	1
1.2	Rettskilder og metode	1
1.3	Oversikt over den videre fremstillingen	2
2	SKATTEUNNDRAGELSE – LIGNINGSLOVEN § 12-1	3
2.1	Innledning	3
2.1.1	Forholdet til straffeloven	3
2.1.2	Særlig om tilleggsskatt og forbudet mot dobbeltstraff	4
2.2	Den objektive gjerningsbeskrivelsen	6
2.2.1	Å gi ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” som ”kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler”, lignl. § 12-1 nr.1 litra a	6
2.3	Kravet om subjektiv skyld	26
2.3.1	Forsett	26
2.3.2	Grov uaktsomhet	26
2.3.3	Simpel uaktsomhet – kravet om at skattyter ”forstår eller bør forstå ...”	27
2.3.4	Rettsvillfarelse	28
3	STRAFFBAR MEDVIRKNING TIL SKATTEUNNDRAGELSE	29
3.1	Det strafferettslige medvirkningsansvaret	29
3.2	Medvirkningshandlingen	30
3.2.1	Fysisk og psykisk medvirkning	31
3.2.2	Medvirkning i form av svart betaling	32
3.2.3	Medvirkningsansvar for rådgivere	33
3.2.4	Forsøk på medvirkning til skatteunndragelse	37
3.2.5	Tidsmessige begrensninger i medvirkningsansvaret	39
3.3	Medvirkningsansvaret – et selvstendig straffeansvar	39
3.4	Skyldkravet	40
4	STRAFF FOR SKATTEUNNDRAGELSE	41
4.1	Strafferammen og straffutmåling	41
4.2	Frivillig retting – betydningen av Rt. 2012 side 1288	44
5	PROSESSUELLE SPØRSMÅL	46
5.1	Påtale og anmeldelse	46
5.1.1	Anmeldelsespraksis	46

5.2	Foreldelse	47
6	AVSLUTTENDE BETRAKTNINGER	48
6.1	Oppsummering	48
6.2	Forslag om administrative sanksjoner mot medvirkeren	48
7	LITTERATURLISTE.....	50

1 Innledning

1.1 Presentasjon av tema og problemstilling

Oppgavens tema er straffeansvar for skatteunndragelse i form av opplysningssvikt overfor ligningsmyndighetene. Det vil bli redegjort for to hovedproblemstillinger: (i) i hvilke tilfeller foreligger det grunnlag for straffeansvar etter ligningsloven § 12-1 nr.1 litra a, og (ii) når vil det være aktuelt å ilegge medvirkeren straffeansvar i forbindelse med skattyters opplysnings- svikt overfor ligningsmyndighetene. Hovedvekten av oppgaven ligger i den første problems- tellingen, da det er helt essensielt å vite hva medvirkeren konkret må *medvirke til* for å kunne bli ilagt straffeansvar.

Tall fra Økokrims trendrapport (2013/2014) viser at det trolig unndras skatt for nærmere 136 milliarder kroner hvert år,¹ noe som viser at skatteunndragelse er et betydelig samfunnspro- blem. Skatteplikten er et ”onde” for alle borgere ved at deres inntekt og formue reduseres. I ønske om å redusere skatteplikten, kan unndragelse av skatt derfor bli aktuelt for mennesker i alle lag av befolkningen.

1.2 Rettskilder og metode

Den alminnelige juridiske metode² gjelder også på strafferettens område. *Legalitetsprinsippet* står imidlertid svært sentralt. Straff kan ifølge Grunnloven § 96 ikke ilegges uten at det finnes hjemmel i lov. Vi befinner oss med andre ord på legalitetsprinsippets kjerneområde, slik at lovteksten og prinsipper for lovtolkning vil spille en helt sentral rolle.

Oppgavens tema befinner seg noe i krysningsfeltet mellom strafferetten og ligningsforvalt- ningsretten. Dette medfører at ligningspraksis og Lignings-ABC, to særskilte rettskilder på skatterettens område, vil kunne være relevant for løsingen av visse spørsmål oppgaven reiser. Lignings-ABC er Skattedirektoratets instruks til etaten om hvordan skattespørsmål skal be- handles. Som andre administrative uttalelser, blir Lignings-ABC gjerne tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene, og kan på denne måten gi uttrykk for ligningspraksis. I utgangspunktet har ikke disse rettskildene større rettskildemessig vekt enn andre administrative uttalelser. Høyesterett har imidlertid i flere saker tillagt fast og langvarig ligningspraksis nokså stor vekt.³

¹ Økokrim (2013/2014) s.24.

² Se blant annet Eckhoff (2001).

³ Zimmer (2014) s.54-59.

1.3 Oversikt over den videre fremstillingen

Oppgavens første kapittel er en gjennomgang av de objektive og subjektive vilkårene for straff der det har skjedd et brudd på skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Spørsmålet om medvirkningsansvar vil behandles i kapittel 3. Kapittel 4 og 5 tar opp en del fellesspørsmål. I kapittel 4 redegjøres det for strafferammen og tendensen i praksis når det gjelder straffutmåling. Prosessuelle spørsmål, herunder påtale, anmeldelse og foreldelse, behandles i kapittel 5. Avslutningsvis i kapittel 6 følger en kort oppsummering og noen tanker omkring Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å ilegge medvirkere sanksjoner på administrativt plan.

2 Skatteunndragelse – ligningsloven § 12-1

2.1 Innledning

Straffeansvar for skatteunndragelse er hjemlet i lov 13. juni 1980 nr.24 om ligningsforvaltning kapittel 12. Straffebestemmelsen i § 12-1 om skattesvik lyder som følger:

”1. For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt

a. gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller

b. utferdiger uriktig dokument når han forstår eller bør forstå at dokumentet er egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller

c. ---

d. på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov.

2. Skattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år. Medvirkning straffes på samme måte.”

Avhandlingen begrenses til overtredelse av litra a som knytter seg til opplysningssvikt i form av å gi ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” til ligningsmyndighetene, da denne formen for skatteunndragelse er mest utbredt.⁴

2.1.1 Forholdet til straffeloven

Skattesvik fyller vilkårene for straff etter både strl. § 270 om bedrageri og § 406, men det er alminnelig antatt at skattesvik skal bedømmes etter reglene i ligningsloven.⁵ Bestemmelsene i straffelovens alminnelige del gjelder tilsvarende for spesiallovgivningen, jf. strl. § 1.

2.1.1.1 Straffeloven 2005 §§ 378-380

Når straffeloven 2005 trer i kraft, vil de alvorligste formene for skatte- og avgiftsunndragelse etter ligningsloven og tilsvarende spesiallovgivning overføres og samles i strl. 2005 §§ 378-380. Bestemmelsene vil ramme skatte- og avgiftsunndragelse, og er bygget opp over samme lest som ligningsloven § 12-1 nr.1 a. De former for skattesvik som ikke overføres til straffeloven, vil fremdeles kunne straffes etter ligningsloven.⁶ Det vil blant annet gjelde for ligningsloven § 12-1 nr.1 d om vesentlig overtredelse av ligningslovens bestemmelser. Den nye straffeloven vil i det vesentlige videreføre rettstilstanden slik den er i dag, og det er ikke tiltenkt noen realitetsendring for det materielle innholdet. Tolkninger og praksis omkring straffebe-

⁴ Økokrim (2013-2014) s.24.

⁵ Andenæs (2008) s.397.

⁶ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s.334.

stemmelsene i ligningsloven vil derfor være relevant også for de nye straffebestemmelsene.⁷ Straffeloven 2005 kan forventes ikrafttrådt 1. oktober 2015.⁸

2.1.2 Særlig om tilleggsskatt og forbudet mot dobbeltstraff

Straffebestemmelsen i ligningsloven må ses i sammenheng med kapittel 10 om tilleggsskatt, da både tilleggsskatt og straff er mulige reaksjoner på unndratt skatt. Tilleggsskatt er en ”straffeskatt” som ilegges på administrativt plan. Den objektive gjerningsbeskrivelsen i §§ 10-2 nr.1 og 12-1 nr.1 a er til dels identiske, slik at ligningsmyndighetene i saker om skatteunndragelse av alvorlig karakter vil ha to regelsett som er anvendelige.

EMK TP 7 art.4 som er gjort til norsk lov med forrang etter menneskerettighetsloven § 3, inneholder et forbud mot dobbeltstraff som innebærer at ingen skal straffes eller straffeforfølges for samme forhold to ganger. Et spørsmål som har vært utførlig behandlet i norske domstoler er hvorvidt det kan iverksettes strafforfølgning etter ligningsloven kapittel 12 i tillegg til ilegelse av tilleggsskatt. I plenumsdommene Rt. 2002 side 497 og Rt. 2002 side 557 kom Høyesterett til at tilleggsskatt er ”straff” etter EMK art.6 nr.1. Det vil dermed være i strid med EMK å iverksette strafforfølgning der det allerede foreligger vedtak om tilleggsskatt. Det nærmere innholdet av dobbeltstraffforbudet be klarlagt i EMDs avgjørelse Zolutukhin v. Russia. Forbudet gjelder gjentatt forfølgning i den utstrekning overtredelsen i den andre saken oppstår på grunnlag av ”identical facts or facts which are substantially the same” som den første saken.⁹ Vurderingen vil bero på om de faktiske forholdene gjelder samme person og om de er tett knyttet sammen i tid og sted.¹⁰

Noen presiseringer er nødvendig. Det er et endelig vedtak der det tas stilling til det mulige straffeansvaret som stenger for ny forfølgning. Dette gjelder enten vedtaket resulterer i frifinnelse eller domfellelse. Det vil derfor ikke være i strid med forbudet om påtalemyndighetene fatter henleggelsesvedtak, og sender saken tilbake til ligningsmyndighetene.¹¹ Etter Rt. 2006 side 1563 må tilsvarende gjelde der saken i første omgang blir henlagt hos påtalemyndighetene på grunn av bevisets stilling. Det vil heller ikke være til hinder for strafforfølgning at ligningsmyndighetene konkret har arbeidet med en tilleggsskattevurdering uten å treffe vedtak, og isteden valgt å anmelde forholdet til påtalemyndighetene. Dette gjelder også der skattyter er varslet om at det vurderes å ilegge ham tilleggsskatt. Det er *vedtaket om tilleggsskatt* som

⁷ Ot.prp nr.22 (2008-2009) s.334 flg.

⁸ Prop. 64 L (2014-2015).

⁹ Zolutukhin v. Russia avsnitt 82.

¹⁰ Zolutukhin v. Russia avsnitt 84 og Rt. 2010 side 72 avsnitt 12-13.

¹¹ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.71.

sperrer for anmeldelse. Hvis tilleggsskatten senere frafalles ved ligningsvedtak eller dom, endres ikke dette.¹²

Dobbeltstraffforbudet etter EMK stenger imidlertid ikke for parallellbehandling. I Rt. 2010 side 1121 kom Høyesterett til at en straffedom som kom etter at vedtaket om tilleggsskatt var rettskraftig ikke var i strid med EMK TP 7 art.4, fordi det var skjedd en parallell forfølgning av forholdene. Det ble uttalt at det ”foreligger en tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng. De to sakene hadde sitt grunnlag i samme faktiske forhold - manglende opplysning i selvangivelsen som førte til for lav utlignet skatt. Straffesaken og forvaltningssaken ble behandlet parallelt”. Tiltalte kunne i et slikt tilfelle ikke ha noen ”beskyttelsesverdig forventning om å bli gjenstand for kun én forfølgning”.¹³ Saken har blitt klaget inn for EMD¹⁴, men det foreligger per dags dato ingen endelig avgjørelse.

Da forbudet knytter seg til samme person, vil en som medvirker til skatteunndragelse i samme sak kunne straffedømmes for medvirkning etter ligningsloven kapittel 12, selv om skattyteren er ilagt tilleggsskatt og det for ham ikke er adgang til strafforfølgning.

Siden tilleggsskatt anses som ”straff” i relasjon til EMK, må ligningsmyndighetene velge hvilken sanksjon de ønsker å benytte mot skattyteren. Når det gjelder valg av sanksjon er det i forarbeidene til ligningsloven forutsatt at

”[s]traffeforfølgning bør først og fremst være reservert for de områder hvor det er vanskelig å føre en effektiv kontroll, og hvor den større mulighet for å unndra seg kontroll og riktig ligning er søkt utnyttet. Både i de lett kontrollerbare og de vanskelig kontrollerbare tilfelle bør anmeldelse i første rekke forbeholdes større og viktigere skatteunndragelsessaker, dvs. hvor det dreier seg om unndragelse av store skattebeløp eller hvor det gjelder unndragelser som på grunn av at de kan forekomme i mange tilfelle, samlet kan representere betydelige skatteunndragelser”.¹⁵

Det vil likevel være opp til ligningsmyndighetene hvilke forhold de vil anmelde. Retningslinjer i form av en anmeldelsesintruks er gitt av Skattedirektoratet for å sørge for en mest mulig ensartet praksis.¹⁶

¹² Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.71.

¹³ Rt. 2010 side 1121 avsnitt 54-55.

¹⁴ Frisvold og Flom-Jacobsen v. Norway.

¹⁵ Ot.prp. nr.29 (1978-79) s.49.

¹⁶ Se mer om anmeldelsespraksis under i 5.1.1.

2.2 Den objektive gjerningsbeskrivelsen

2.2.1 Å gi ligningsmyndighetene "uriktige eller ufullstendige opplysninger" som "kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler", lignl. § 12-1 nr.1 litra a Skattesvik vil etter lignl. § 12-1 nr.1 litra a kunne konstateres dersom skattyter *"gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler"*. Den objektive gjerningsbeskrivelsen i § 12-1 nr.1 a er todelt. Den første delen retter seg mot selve handlingen, "å gi ... uriktige eller ufullstendige opplysninger". Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår. Det kreves i tillegg at opplysningssvikten "... kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler" for skattyteren. I det følgende vil det redegjøres for hva som ligger i disse to vilkårene.

2.2.1.1 Å gi ligningsmyndighetene "uriktige eller ufullstendige opplysninger"

Det er en grunnleggende forutsetning at det er gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" til ligningsmyndighetene for at straffeansvar etter § 12-1 nr.1 litra a skal kunne ilegges. Vurderingen av hvorvidt det er gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" skal gjøres med utgangspunkt i opplysningsplikten i ligningsloven kapittel 4. Dette er slått fast en rekke ganger i rettspraksis¹⁷ og er presisert i forarbeidene¹⁸. Straffeansvaret er ikke begrenset til de opplysninger som gis på bakgrunn av den lovpålagte opplysningsplikten – også opplysninger som gis på eget initiativ rammes.¹⁹ På den annen side kan man ikke straffedømmes for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om forhold som faller på utsiden av opplysningspliktes omfang, det vil si opplysninger som ikke har skatterettslig relevans.

Overtredelse av straffebudet forutsetter at opplysninger faktisk må være *gitt til ligningsmyndighetene*. Før dette vil det i høyden kunne foreligge straffbart forsøk på skatteunndragelse, jf. lignl. § 12-1 nr.1 a jf. strl. § 49, selv om dette sjeldent vil være aktuelt sett hen til at det er et minimalt rom mellom straffri forberedelse og overtredelse av gjerningsbeskrivelsen. Det vil for eksempel ikke være straffbart å vurdere å levere et utkast til selvangivelsen som mangler påført utenlandsformue som er skattepliktig til Norge. Dersom selvangivelsen korrigeres like før innlevering, vil verken forsøkets nedre grense eller gjerningsbeskrivelsen være overtrådt. På dette stadiet kan det imidlertid tenkes at det foreligger straffbar overtredelse av § 12-1 nr.1 litra b som setter straffeansvar ved det å utferdige et "uriktig dokument" som kan tjene som legitimasjon for å oppnå en skattemessig fordel.

¹⁷ Rt. 1999 side 1087, Rt. 1999 side 1980, forutsetningsvis Rt. 2006 side 1598 (straffesak).

¹⁸ NOU 2003:7 s.30, NOU 2009:4 s.86 og Prop. 1 L (2009-2010) s.63.

¹⁹ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s.40.

Etter lovteksten gjelder opplysningsplikten overfor ligningsmyndighetene. Uriktige eller ufullstendige opplysninger gitt til andre aktører kan dermed ikke medføre straffeansvar. Hvem som anses som ligningsmyndighetene fremkommer av ligningslovens annet kapittel. Det er antatt at bestemmelsen kun gjelder norske ligningsmyndigheter, da Norge har ikke strafferettslig jurisdiksjon overfor utenlandsk skatteunndragelse, jf. straffeloven § 12. Unndragelse av utenlandsk skatt vil derfor måtte bedømmes etter straffebestemmelsene i straffeloven, herunder strl. § 317, jf. strl. § 12(3). I Rt. 1997 side 1637 konkluderte Høyesterett med at unndratt skatt måtte anses som utbytte av en straffbar handling, slik at det falt inn under heleribestemmelsens virkeområde.

Det gjelder i prinsippet ingen beløpsgrense for når opplysningssvikten er straffbar. Det vil være vanskelig å vite hvor en eksakt grense skal settes, og dessuten vil det kunne innby til tilpasninger.²⁰ Beløpet vil imidlertid ha betydning for om det straffbare forholdet skal subsumeres som grovt skattesvik etter lignl. § 12-2, og ifølge anmeldelsesinstruksen § 3 vil beløpets størrelse være et kvalifiserende moment i vurderingen av om forholdet skal anmeldes.

2.2.1.1.1 Skattyters opplysningsplikt

Skattyters opplysningsplikt er et fundament i den norske ligningsforvaltningen, og er hjemlet i ligningsloven kapittel 4. Opplysningsplikten bygger på selvangivelsesprinsippet, og vil si at alle personer med skattepliktig inntekt eller formue må levere selvangivelse som skal sette ligningsmyndighetene i stand til å beregne skatteplikten for den enkelte skattyter. I motsetning til hva som ellers gjelder i forvaltningen, er hovedregelen i ligningsforvaltningsretten at opplysningsplikten er pålagt skattyteren.²¹ Dette kan blant annet begrunnes med at skattyter selv er nærmest i å redegjøre for sin økonomiske stilling og faktiske forhold.

Hovedregelen om skattyters opplysningsplikt er lignl. § 4-1. Ifølge forarbeidene representerer bestemmelsen ”et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig”.²² Skattyter ”skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt”, jf. § 4-1 annet punktum, og skal ved angivelse av opplysninger opptre aktsomt og lojalt, jf. § 4-1 første punktum. I tillegg skal skattyter gi ”andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen”, jf. § 4-3 nr.1. Disse bestemmelsene er kjernen i skattyters opplysningsplikt, og det er bemerket i forarbeidene at ”[o]pplysningsplikten og lojalitetsstandarden som rettslig norm må anses å være

²⁰ Utv. 1984 side 636 s.642.

²¹ NOU 2003:7 s.21.

²² Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.76.

streng”.²³ På bakgrunn av opplysningsplikten er skattyter på eget initiativ pålagt å gi korrekte og fullstendige opplysninger, hvoretter brudd kan resultere i straffeansvar.

Med virkning fra inntektsåret 2000 ble forhåndsutfylte selvangivelser gjort til permanent ordning.²⁴ Den forhåndsutfylte selvangivelsen baserer seg på opplysninger Skatteetaten har fra egne registre eller har mottatt fra banker, finansinstitusjoner, andre offentlige etater og arbeidsgivere.²⁵ Dersom den forhåndsutfylte ligningen etter skattyters kontroll synes å være korrekt og fullstendig, vil den gjennom stilltiende aksept godkjennes av skattyter, jf. forskrift av 22. desember 2000 nr.1569 § 2, jf. lignl. § 4-5 nr.6 som foreskriver at ”[s]kattytere som mottar forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister mv., kan unnlate å levere denne når de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte og fullstendige”. Innføringen av forhåndsutfylt selvangivelse har medført at det er lite igjen av skattyters selvstendige opplysningsplikt, men prinsippene fastslått i lignl. § 4-1 flg. gjelder like fullt, ved at skattyter holdes ansvarlig for det som er fylt ut i den forhåndsutfylte selvangivelsen hvis det ikke korrigeres.

Selv om det meste av opplysninger gis gjennom selvangivelsen, er det uten betydning hvordan de uriktige eller ufullstendige opplysningene gis. Opplysninger kan gis i selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig fremstilling.²⁶ Skattyters opplysningsplikt aktualiseres året etter et aktuelt inntektsår, og knytter seg dermed til de opplysninger som gis i forbindelse med selvangivelsen.²⁷ Opplysningsplikten kan likevel bli aktuell ved flere anledninger, blant annet der det under ligningsbehandlingen stilles spørsmål til skattyter eller bes om tilleggsopplysninger. Ligningsmyndighetene kan med hjemmel i lignl. § 6-1 kreve ytterligere opplysninger om nærmere angitte forhold, og hvis skattyter da velger å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger vil straffeansvar etter litra a være aktuelt. At kravet ikke etterkommes vil etter omstendighetene kunne være straffbart etter litra d dersom overtredelsen anses som vesentlig.

Det kan skje at skattyters medhjelper er den som inngir opplysninger til ligningsmyndighetene, enten ved at han signerer og sender inn selvangivelsen for skattyter, eller ettersender tilleggsopplysninger på hans vegne. For tilleggsskatt skal det som et utgangspunkt skje en identifikasjon mellom skattyter og hans medhjelper ved den objektive vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.²⁸ Identifikasjon kan begrunnes i prevensjons-

²³ NOU 2009:4 s.87.

²⁴ Lov 15.desember 2000 nr.92.

²⁵ NOU 2003:7 s.23.

²⁶ Ot.prp. nr.21 (1990-1991) s.40.

²⁷ Harboe (2015) s.449.

²⁸ NOU 2003:7 s.108 og Ot.prp nr.82 (2008-2009) s.43.

hensyn, effektivitetshensyn og hensynet til likebehandling, da manglende identifikasjon kan åpne for omgåelse av ansvaret.²⁹ Det kan dermed stilles spørsmål om tilsvarende også må gjelde ved vurdering av straffeansvaret. Et tungtveiende argument mot identifikasjon er betenkelighetene ved å gjøre skattyter strafferettslig ansvarlig for handlinger han selv ikke har foretatt. På den annen side vil tilsvarende hensyn som er gjort gjeldende i forbindelse med tilleggsskatten også være aktuelle ved vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ved spørsmål om straffeansvar. Det vil kunne medføre forskjellsbehandling og innby til omgåelse dersom en skattyter kan fri seg fra et potensielt straffeansvar ved å få andre til å utføre handlingen for seg. Dersom medhjelper går utenfor oppdragets eller fullmakters grense, vil det ofte for skattyter ikke foreligge tilstrekkelig skyld slik at straffeansvar av den grunn er utelukket, se mer om skyld under i 2.3.

2.2.1.1.2 "Uriktige eller ufullstendige opplysninger"

Hva som ligger i vilkåret om at det må være gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" fremgår ikke av lovteksten. Som nevnt skal uttrykket tolkes i lys av skattyters opplysningsplikt, men det gis lite konkret veiledning i forarbeidene til straffebestemmelsen. Et første spørsmål er om begrepene, som også benyttes i lignl. §§ 9-6 nr.3 a om endringsfrist og 10-2 om tilleggsskatt, skal forstås på samme måte i de tre bestemmelsene. Som et utgangspunkt må dette besvares bekreftende. Det har kommet til uttrykk i blant annet NOU 2003:7 og Ot.prp. nr.82 (2008-2009).³⁰ Også hensynet til sammenheng og harmoni i lovverket taler for en slik løsning, se også Tilleggsskattutvalget der det anføres at "[t]ungtveiende grunner taler for at samme begrep som brukes i forskjellige bestemmelser i samme lov, bør ha tilnærmet det samme innholdet. Lovverket kan ellers bli uoversiktlig og lite tilgjengelig".³¹

Dette utgangspunktet nyanseres noe gjennom høyesterettspraksis. Høyesterett har reservert seg mot at begrepene skal forstås likt i §§ 9-6 nr.3 a og 10-2,³² en reservasjonen som må antas å ha betydning også for § 12-1.³³ Reservasjonen kan begrunnes i de ulike hensyn som ligger bak bestemmelsene, og forskjeller i bestemmelsenes inngripende karakter. I forlengelse av dette ble det i Rt. 2009 side 813 uttalt at "opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres "strengt", jf. Rt. 2006 side 333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til ... gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om no-

²⁹ NOU 2003:7 s.108.

³⁰ NOU 2003:7 s.33 og 38, Ot.prp. nr.82 (2008-2009) s.36.

³¹ NOU 2003:7 s.105.

³² Blant annet Rt. 1999 side 1980 og Rt. 1999 side 1087.

³³ NOU 2003:7 s.105.

en sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt - kanskje endatil strengere – i denne sammenheng”.³⁴

Sitatet tyder på at grensen for når det anses å være gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” vil bli strengere jo mer inngripende sanksjon det er snakk om. Dette synspunktet har også støtte i juridisk litteratur. I ”Bedriftsbeskatning i praksis” skriver Wilskow på side 393 at

”[m]ye taler for at grensene må snevres noe for at en skal kunne si at uriktige eller ufullstendige opplysninger foreligger i relasjon til § 10-2, dvs. at ikke alle opplysninger som kan betraktes som ”uriktige eller ufullstendige” i relasjon til § 9-6 nr. 3 a, vil være det i relasjon til § 10-2. Likeledes må nok grensen snevres ytterligere før uriktige eller ufullstendige opplysninger kan sies å foreligge etter straffebestemmelsen i § 12-1.”

Standpunktet kan ytterligere underbygges av at det gjelder varierende beviskrav for de tre bestemmelsene. Skattesaker behandles etter norsk rett som sivile saker. Utgangspunktet er da at det gjelder et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt. Det er ikke i ligningsloven fastsatt eksplisitt hvilket beviskrav som gjelder i skattesaker, men lignl. §§ 8-1 flg. som omhandler gjennomføring av ligningen, skal ifølge forarbeidene tolkes dithen at ligningsmyndighetene skal ”legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige”.³⁵ Dette er også bekreftet av Høyesterett i blant annet Rt. 2005 side 1461 der det i avsnitt 54 uttales at ”[i] samsvar med det som ellers er hovedregelen ved avgjørelsen av sivile rettskrav, skal ligningsmyndighetene legge til grunn det faktum som finnes mest sannsynlig”. Innføringen av EMK i norsk rett har medført at beviskravet for ileggelse av alminnelig tilleggsskatt etter § 10-2 har blitt skjerpet. Tidligere ble det på dette området praktisert et krav om simpel sannsynlighetsovervekt. I Rt. 2008 side 1409 ble det, med henvisning til EMK art.6, lagt til grunn at det for ileggelse av tilleggsskatt gjelder et krav om *klar sannsynlighetsovervekt*. I straffesaker gjelder som kjent det straffeprosessuelle beviskravet om at overtredelse og skyld må bevises *utover en hver rimelig tvil*. Da skjerpet tilleggsskatt har en del likhetstrekk med straff, ble det forslått av Finansdepartementet at skjerpet tilleggsskatt etter § 10-5 må tilfredsstille det straffeprosessuelle beviskravet for å unngå en eventuell motstrid med EMK.³⁶ Dette viser at det skal betydelig mye mer til før det anses bevist at det er gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i relasjon til straffebestemmelsen, enn etter § 9-6 nr.3 a om endringsfrist.

³⁴ Rt. 2009 side 813 avsnitt 84.

³⁵ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.100.

³⁶ Ot.prp nr.82 (2008-2009) s.62.

I Rt. 1999 side 1087 påpeker høyesterettsdommer Aarbakke i et obiter dictum på vegne av mindretallet at det er en sammenheng

”mellom ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og bestemmelsene om tilleggsskatt og straff i § 10-2 nr. 1 og 12-1 nr. 1 bokstav a, som også bruker uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. *Jeg utelukker selvsagt ikke at uttrykket kan bli å fortolke forskjellig alt etter hvilken av de tre bestemmelsene det er brukt i, men mer enn grads-forskjeller mellom tolkningene kan det etter min mening ikke være*”.³⁷ (min utheving)

Førstvoterende som representerte flertallet, valgte i denne dommen ikke å ta stilling om ”uttrykkene ”uriktige” og ”ufullstendige opplysninger” i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, må forstås på samme måte som de samme uttrykkene i ligningsloven § 10-2 nr. 1 om tilleggsskatt”.³⁸ Dette er imidlertid bare en av flere anledninger der Høyesterett har hatt muligheten til å avgjøre om uttrykkene skal forstås likt i de tre bestemmelsene. En slik tilbakeholdenhet med å ta stilling til spørsmålet kan tyde på at de ønsker å holde det åpent, og forbeholde seg retten til i særlige tilfeller å benytte seg av ulik tolkning av begrepene.

Dersom man tar i betraktning at ulike beviskrav vil være et supplerende element ved den nærmere grensetrekningen, kan det stilles spørsmål om hvilken reell betydning den nevnte reservasjonen har ved fastleggelsen av det objektive innholdet i vilkåret. Et slikt tankesett er også anført av Gjems-Onstad. Som ledd i diskusjonen om begrepens fortolkning har han hevdet at ”[k]anskje er det i denne relasjon riktigere å legge større vekt på forskjeller i bevisbyrdekravene, enn på avgrensningen av uttrykkene uriktige og ufullstendige opplysninger”.³⁹ I tillegg vil krav om subjektiv skyld medføre at ikke alle tilfeller av opplysningssvikt resulterer i straffereaksjoner.

Etter mitt syn vil denne tilnærmingsmåten sørge for en mer forutsigbar rettssituasjon, hvilket er meget viktig på legalitetsprinsippets område. Inntil Høyesterett tar endelig standpunkt til tolkningsspørsmålet, vil resultater kunne variere. Likevel er det både i retts- og ligningspraksis alminnelig antatt at tolkinger av begrepet i tilknytning til en paragraf vil kunne være retningsgivende og kaste lys over forståelsen også i de andre bestemmelsene,⁴⁰ men man skal nok ikke se bort i fra at det vil være ulike faktorer som får innpass i rettsanvendelsesprosessen, alt ettersom hvilken bestemmelse som anvendes.

³⁷ Rt. 1999 side 1087 s.1110.

³⁸ Ibid s.1102.

³⁹ Gjems-Onstad (2008) s.1202.

⁴⁰ Ot.prp.nr.82 (2008–2009) s.36.

I det følgende skal det redegjøres for det materielle innholdet av uttrykket ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”. Fremstillingen er på ingen måte uttømmende, men vil forhåpentligvis gi et bilde av hvordan begrepene skal forstås.

Uttrykkene ”uriktige” og ”ufullstendige” opplysninger er alternative vilkår. Det vil derfor ofte være uten rettslig betydning å kategorisere hvilke av de to som har medført opplysningssvikt. Det relevante er hvorvidt det har skjedd et brudd på opplysningsplikten etter kapittel 4.⁴¹

Som et utgangspunkt har ”[s]kattyter ... gitt uriktige opplysninger når han har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold” mens ”[b]egrepet ufullstendige opplysninger favner videre og er noe vagere ... Opplysningene vil være ufullstendige når skattyter gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. Skattyter skulle med andre ord ha gitt flere opplysninger”.⁴² I praksis vil det kunne oppstå vanskelige grensetilfeller, slik at uttalen ikke tjener som mer enn et utgangspunkt. Det er derfor lagt opp til at det nærmere innholdet må klargjøres gjennom rettspraksis.⁴³ Det meste av foreliggende praksis knytter seg til lignl. §§ 9-6 nr.3 a og 10-2 nr.1, men vil være retningsgivende for fastleggelsen av innholdet i relasjon til straffebestemmelsen, jf. drøftelsen over.

Normalt vil det være relativt lett å fastslå hvorvidt en opplysning er uriktig. Dersom opplysningen objektivt sett ikke stemmer med de faktiske forhold, er den uriktig. Et par eksempler fra rettspraksis som behandles senere i denne fremstillingen, viser imidlertid at det ikke alltid er like enkelt. Å avgjøre hvorvidt en opplysning er ufullstendig vil ofte være vanskeligere. En helt sentral avgjørelse fra Høyesterett er Rt. 1992 side 1588, Loffland Brothers. I et obiter dictum bemerker førstvoterende sentrale elementer ved skattyters opplysningsplikt i relasjon til toårsfristen etter lignl. § 9-6 nr.3 a. Sitatet er anerkjent og har blitt lagt til grunn både i forarbeider og senere praksis, og har på denne måten dannet utgangspunktet for utviklingen av hvordan begrepet skal forstås. Det uttales at

”[b]estemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. ... [Det synes] lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette

⁴¹ Se blant annet Rt. 1995 side 1278, Bøhn.

⁴² Ot.prp.nr.82 (2008–2009) s.37-38.

⁴³ ibid s.40.

vil også medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren *har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt*. Er det gitt opplysninger som gjør at *ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål*, slik at de gjennom *adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger* vil kunne få et *tilstrekkelig vurderingsgrunnlag*, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.⁴⁴ (min utheving)

Med utgangspunkt i en objektiv vurdering, skal det avgjøres hvilke opplysninger som burde vært gitt til ligningsmyndighetene. Dette må vurderes konkret i det enkelte tilfelle.⁴⁵

Ifølge Rt. 2009 side 813 må det være avgjørende ”hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge frem det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges frem, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar”.⁴⁶ Sitatet viser at opplysningsplikten blir strengere der den skatterettslige løsningen er usikker. Tilsvarende kan utledes av Rt. 1997 side 1430, Elf. Det var foretatt tvilsomme aksjerettslige disposisjonen som fikk betydning for skatteplikten. Førstvoterende bemerker at ”den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold”.⁴⁷ Det oppstår dermed en *særlig plikt* for skattyter til å gi opplysninger der de underliggende rettsforhold og den skatterettslige løsning fremtrer som tvilsom.

Rt. 2009 side 813 må forstås slik at det er opplysningspliktens omfang ut ifra rettskildesituasjonen på det tidspunktet da opplysningene ble gitt som er avgjørende. Dersom det for skattyter var ”lite naturlig ... å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning”⁴⁸ på det tidspunkt opplysningsplikten ble oppfylt, vil det ikke anses som en ufullstendig opplysning på grunn av senere endring i rettsoppfatning, blant annet som følge av lovendring eller ny rettspraksis.⁴⁹ Sett i lys av at opplysningsplikten etter lignl. § 4-1 praktiseres strengt, skal dette likevel ikke være gunstig å påberope seg.

⁴⁴ Rt. 1992 side 1588 på s.1592-1593.

⁴⁵ Prop.1L (2009-2010) s.63.

⁴⁶ Rt. 2009 side 813 avsnitt 84.

⁴⁷ Rt. 1997 side 1430 s.1438.

⁴⁸ Rt. 2009 side 813 avsnitt 84.

⁴⁹ Harboe (2015) s.345.

Skattyters opplysningsplikt modifiseres noe av ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt og adgang til å be om ytterligere opplysninger. Fra skattyters side må det være gitt tilstrekkelig med opplysninger slik at ligningsmyndighetene kan ta opp det skatterettslige spørsmålet. Ved den nærmere vurderingen er det derfor av betydning hvilke opplysninger ligningsmyndighetene selv besitter. Dette gjelder både opplysninger ligningsmyndighetene har fått av andre etter kapittel 5, herunder bank og arbeidsgiver, og opplysninger skattyter har gitt tidligere år. I Rt. 1995 side 1883, Slørdahl, var spørsmålet for Høyesterett om skattyter på bakgrunn av manglende henvisning til tidligere års selvangivelser hadde gitt ”ufullstendige opplysninger”, med den følge at toårsfristen etter lignl. § 9-3 nr.3 a ikke fikk anvendelse. På side 1888 uttaler førstvoterende at ”[s]elv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatning ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål”. Uttalelsen viser at det ikke er tilstrekkelig at opplysningen er gitt et tidligere år, det må – for at opplysningene skal være fullstendige – henvises til tidligere års selvangivelse eller vedlegg.

Når det gjelder forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, er det mye som tyder på at skattyters opplysningsplikt er det primære, sett hen til skattyters selvstendige plikt til å opplyse saken. Slørdahl-dommen legger til grunn at ligningsmyndighetene først har en undersøkelsesplikt der det i selvangivelsen for det aktuelle året gjøres oppmerksom på at bestemte opplysninger finnes i tidligere selvangivelser. Lagmannsrett i Utv. 1994 side 472 (Eidsivating) uttaler mer konkret at ”undersøkelsesplikten ... [går ikke] så langt at skattyteren kan la være å gi relevante opplysninger fordi opplysningen er gitt ved fjorårets ligning. Ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt vil i alminnelighet inntre først når det i selvangivelsen for det aktuelle år gjøres oppmerksom på at den bestemte opplysning finnes i tidligere års materiale. De har plikt til å lete etter opplysninger de får beskjed om finnes, men ikke å lete uten noen ledetråd”. Synpunktet har fått tilslutning av Skattedirektoratet i Utv. 2001 side 1157. Skattyters har imidlertid ikke plikt til å legge frem opplysninger som ligningsmyndighetene er nærmest til å spørre etter, og som skattyter på eget initiativ ikke burde ha forstått skulle legges frem, jf. Rt. 2000 side 1981, Fabcon.

At det skal foretas en vurdering av hvilke opplysninger som må gis, taler for at det må foreligge en viss form for klanderverdighet hos skattyter.⁵⁰ I Slørdahl-dommen ble det påpekt at ”[h]vis Slørdal hadde gjort bruk av det skjema for oppgave over salg av aksjer utenfor næring som ligningsmyndighetene hadde fastsatt og utfylt dette på riktig måte, ville det ha fremgått at en større del av aksjene var ervervet i 1984. Han var riktignok ikke pliktig til å bruke dette

⁵⁰ Gjems-Onstad (2011) s.56.

skjema, men det var vist til det i den rettledning som fulgte med selvangivelsen, og det ville vært naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante”.⁵¹ For flertallets konklusjon kan det synes avgjørende at skattyter her i noen grad var å bebreide for de ufullstendige opplysningene. Skattyter hadde i tillegg benyttet formuleringer som uten direkte å skjule avgjørende beskatningskriterier, likevel gjorde det vanskelig for skattemyndighetene å finne disse.

En del av de påpekte momentene kan også forankres i den nå lovfestede aktsomhets- og lojalitetsplikten i § 4-1 første punktum. At skattyter skal opptre aktsomt og lojalt ved avgivelse av opplysninger, tilsier at det ikke skal gis opplysninger om *alle* faktisk forhold, for på denne måten å ”begrave” skattemyndighetene med opplysninger med den risiko at viktige opplysninger kan bli tilslørt.⁵² Forarbeidene har formulert dette dithen at skattyter ikke har oppfylt opplysningsplikten hvis det ”ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger for å henlede oppmerksomheten på et forhold eller det foreligger opplysninger som er egnet til å villedde ligningsmyndighetene selv om de ikke er direkte uriktige”.⁵³

Basert på skattyters aktsomhets- og lojalitetsplikt vil skattyter etter omstendighetene kunne ha en undersøkelsesplikt. I forarbeidene påpekes at ”[d]ersom forholdene tilsier det, kan det kreves at skattyteren foretar undersøkelser om de faktiske forhold. Kan det påvises at en slik undersøkelse av forholdene hadde fremskaffet opplysninger som skulle vært gitt til ligningsmyndighetene, og dette ikke er gjort, kan skattyteren sies å ikke ha overholdt sin opplysningsplikt”.⁵⁴ Dette kan eksempelvis være tilfellet der et søk i Brønnøysundregistrene ville gitt svar på hvem som var reell eier av en fast eiendom, eller en henvendelse til ligningsmyndighetene ville avklart et enkelt spørsmålet.

Samlet vil det derfor foreligge ufullstendige opplysninger der skattyter har hatt en oppfordring til å gi flere opplysninger. Dette vil normalt alltid være tilfellet der den skatterettslige løsningen må anses som usikker. Opplysningene vil videre være ufullstendige der de er gitt på en måte som kan virke ”villedende” overfor ligningsmyndighetene. Sett hen til de opplysninger ligningsmyndighetene selv besitter, skal skattyter supplere dette ved å gi *relevante opplysninger som er nødvendige for å sette skattemyndighetene i stand til å beregne skattyters skatteplikt*.

⁵¹ Rt. 1995 side 1883 s.1888.

⁵² Gjems-Onstad (2012) s.1199.

⁵³ NOU 2009:4 s.87-88.

⁵⁴ ibid s.87.

Fullstendig unnlatelse av å gi opplysninger faller utenfor anvendelsesområde til bestemmelsen, og må eventuelt bedømmes etter § 12-1 d som en vesentlig overtredelse av opplysningsplikten etter kapittel 4. Dette kan være tilfellet der skattesubjekter som ikke får forhåndsutfylt selvangivelse fra ligningsmyndighetene, herunder aksjeselskaper mv., velger ikke å levere noen selvangivelse *i det hele tatt*. For å unngå misforståelser, er det presisert i forarbeidene at manglende utfylling av rubrikker i selvangivelsen eller andre innleverte skjemaer *ikke* anses som ren unnlatelse, men som avgivelse av ufullstendige opplysninger.⁵⁵

Under forberedelsen av § 378 i den nye straffeloven ble det med tyngde argumentert for at dette burde endres, slik at fullstendig unnlatelse av å gi opplysninger likestilles med ufullstendige og uriktige *gitte opplysninger*. I de fleste tilfeller vil det være like straffverdig å unnlate å gi opplysninger som å gi ufullstendige opplysninger. Det ble hevdet at alle former for opplysningssvikt kan innebære risiko for feilaktig fastsetting og skatteunndragelse, og videre at det kan være en tilfeldighet om en opplysningssvikt blir å karakterisere som en unnlatelse av å gi opplysninger eller som et tilfelle hvor det er gitt ufullstendige opplysninger, og det kan være en glidende overgang mellom disse tilfellene.⁵⁶

Et eksempel fra rettspraksis som viser at grensen kan være flytende er Rt. 1995 side 1278, Bøhn. Dommen omhandler fiktive låneavtaler, og førstvoterende uttaler at det etter hans ”mening er ... uten betydning om man i et tilfelle som dette legger til grunn at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger. For min del anser jeg opplysningene som uriktige, idet jeg legger til grunn at saken dreier seg om rent fiktive lånetransaksjoner”.⁵⁷ Når det gjelder de fiktive lånearrangementene uttales det at det vil være vanskelig å ”forstå annet enn at de måtte skjønne at man her stod overfor et arrangement som med rette kunne bli ansett som fiktivt, og at det måtte være langt fra kurant å få det godkjent av ligningsmyndighetene. Hvis de allikevel ville benytte seg av lånearrangementet, måtte det være av den største viktighet å gi ligningsmyndighetene alle tilgjengelige informasjonen for å vurdere arrangementet, og ikke bare late som det dreiet seg om et vanlig lån”.⁵⁸

Uttalelsen viser at fiktive lånearrangementer, så vel som annen omgåelse av skattereglementet, ikke i seg selv vil være uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er i slike tilfeller en forutsetning at de faktiske forhold omkring omgåelsen beskrives fullstendig nok, slik at ligningsmyndighetene har tilstrekkelig grunnlag til å ta stilling til skattespørsmålene. Når det er sagt, må en vel regne med at det skal mye til for å unngå ansvar hvis låneavtalene først er fiktive, og skattyter krever de lagt til grunn ved ligningen.

⁵⁵ Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.40.

⁵⁶ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s.467.

⁵⁷ Rt. 1995 side 1278 s.1286.

⁵⁸ l.c.

Et spesielt tilfelle av opplysningssvikt fant sted i Rt. 1999 side 1087, Baker Hughes. Internprisene for leie av utstyr avvek fra armlengdepris⁵⁹ og ble ansett som ”uriktige opplysninger” i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr.3 a. Det var snakk om en ”ikke ubetydelig differanse mellom den pris [selskapet] betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdes leie på rundt 40 %. ... Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av [selskapet] i selvangivelsene for årene 1986-1988, må anses som uriktige”.⁶⁰ Det ble vektlagt at skattyter ikke hadde bygget på gjengs markedspris, og heller ikke lagt ved til selvangivelsen hvordan prisen var fastlagt. De uriktige opplysningene medførte at toårsfristen i § 9-6 nr.3 a ikke kom til anvendelse, men det ble ikke ilagt tilleggsskatt.

Avgjørelsen har blitt kritisert i juridisk litteratur for å være *for* streng. Det har blant annet blitt hevdet at et avvik på 40 % når man må helt til Høyesterett for å fastsette et skjønn ikke er så stort, og dessuten at avviksvurderingen vil kunne resultere i vilkårlige resultater.⁶¹ På bakgrunn av kritikken kan det stilles spørsmål om dommens relevans i forbindelse med straffebestemmelsen. I denne sammenheng nevnes førstvoterendes presisering om at det ikke tas stilling til om begrepene har samme betydning i §§ 9-6 nr.3 a og 10-2, og videre dommer Aarbakkes bemerkning om at tilleggsskatt ikke ble ilagt i denne saken, enda det ”etter lovteksten ”skal” gjøres når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og disse feilene kunne føre til iligning av for lav skatt”.⁶² Til tross for disse innvendingene, må det antas at standpunktet gir uttrykk for gjeldende rett. I Rt. 2012 side 1648, Statoil, uttaler førstvoterende i avsnitt 48 at ”[j]eg mener likevel at det standpunktet som er inntatt i Baker Hughes-dommen, må bli stående som uttrykk for gjeldende rett”. Det ble lagt vekt på at ”Baker Hughes-dommen er lagt til grunn som en forutsetning for senere lovgivning”. Dommen er blant annet trukket frem i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) om tilleggsskatt – de samme forarbeidene som presiserer at begrepene som et utgangspunkt må forstås på samme måte i de tre bestemmelsene.⁶³

Det ble videre i dommen uttalt at ”[d]e hensyn som taler mot overhodet å legge vekt på avvik mellom armlengdepris og faktisk betalt pris i denne sammenheng, tilsier *adskillig tilbakeholdenhet ved anvendelsen av dette prinsippet*”.⁶⁴ (min utheving) Høyesterett konkluderte med at

⁵⁹ Begrepet benyttes om hvilken pris som skal legges til grunn ved internhandel i større konsern. Prisen skal settes til markedspris.

⁶⁰ Rt. 1999 side 1087 s.1102.

⁶¹ Gjems-Onstad (2008) s.1204

⁶² Rt. 1999 side 1087 s.1110.

⁶³ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.36.

⁶⁴ Rt. 2012 side 1648 avsnitt 50.

et avvik på 19,8% ikke var tilstrekkelig, slik at det ikke var endringsadgang for ligningsmyndighetene etter § 9-6 nr.3 a. Det ble vist til avviket på 40 % i Baker Hughes-dommen, og at det ville være ”vanskelig å gå under dette nivået. ... selv om det måtte dreie seg om betydelige nominelle beløp”.⁶⁵ Det skal dermed ganske store avvik til før det anses som en uriktig opplysning, spesielt tror jeg det vil gjelde for straffebestemmelsen – men muligheten er der.

2.2.1.1.3 Særlig om plikten til å melde i fra om feil ved ligningen

Skattyter har etter lignl. § 4-1 tredje punktum en plikt til å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på ”feil ved ligningen og skatteoppgjøret”. Spørsmålet blir hvorvidt unnlatelse av dette anses som ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i relasjon til lignl. § 12-1 nr.1 a. Det finnes så vidt meg bekjent ingen direkte avgjørende praksis som behandler spørsmålet. I Rt. 1999 side 1980, Møller, legger Høyesterett til grunn at dette ikke anses som ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” i relasjon til tilleggsskatt etter § 10-2, selv om det er nok til at toårsfristen etter § 9-6 nr.3 a ikke kommer til anvendelse. Tatt i betraktning at straffeansvar er en mer inngripende sanksjon enn tilleggsskatt, er det nærliggende å anta at tilsvarende standpunkt må gjelde for lignl. § 12-1 nr.1 a. En annen sak er at straffeansvar vil kunne statueres etter § 12-1 nr.1 d dersom unnlatelsen av å melde i fra om feil anses som en vesentlig overtredelse av ligningsloven § 4-1 tredje punktum, hvilket kan være tilfelle der unnlatelsen er gjentakende.

Jeg finner grunn til å presisere at plikten til å melde i fra om feil ved ligningen gjelder *den endelige ligningen*, ikke den forhåndsutfylte selvangivelsen man får fra skattemyndighetene for kontroll og godkjenning. På dette stadiet har skattyter plikt til å korrigere feil og eventuelt gi tilleggsopplysninger til det utkast av selvangivelse som mottas. Skattyter som unnlater å sørge for at selvangivelsen er riktig og fullstendig utfylt før den leveres, vil ha gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.

2.2.1.1.4 Faktiske forhold

Opplysningsplikten gjelder faktiske forhold, herunder forståelsen av rettsforhold utenfor skatterettens område – såkalte underliggende rettsforhold.⁶⁶ Det kan eksempelvis dreie seg om hvem som er den reelle eier av en fast eiendom, klassifisering av vederlag i avtaler og andre selskaps- eller regnskapsrettslige forhold, uten at eksemplifiseringen er uttømmende. Som et utgangspunkt anses skattyter å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger hvor det byg-

⁶⁵ Rt. 2012 side 1648 avsnitt 51.

⁶⁶ Gjems-Onstad (2011) s.158-159.

ges på en feilaktig oppfatning av et slikt underliggende rettsforhold,⁶⁷ men dersom det redegjøres for problemstillingen slik at ligningsmyndighetene selv kan foreta vurderinger, eventuelt blir invitert til å innhente ytterligere informasjon, vil opplysningene være tilstrekkelige.⁶⁸ En slik forståelse underbygges av Rt. 1999 side 1924, Skjold-Larsen. Skattyter fikk ikke medhold av retten for sin tolkning av en gjeldsettergivelse, altså et rettsforhold utenfor skatteretten med betydning for ligningen. Det ble likevel ikke ilagt tilleggsskatt. Rettsoppfatningen var redegjort for sammen med det faktiske grunnlaget. Som en tilleggsbemerkning påpekte dommer Bugge at ”en skattyter [som] i selvangivelsen tilkjenner en rettsoppfatning som blir underkjent ved ligningsbehandlingen eller ved senere domstolsbehandling, kan ikke ... betraktes som en uriktig opplysning i lovens forstand”.⁶⁹

Rt. 2009 side 813 gjaldt spørsmålet om et vederlag etter aksjesalg i realiteten var fordel vunnet ved arbeid etter sktl. § 5-10 for selgerne som fortsatte å arbeide i selskapet. I salgsavtalen var det ansett som aksjesalg, men retten mente vederlaget var vederlag for fremtidig arbeidsinnsats. I forbindelse med spørsmålet om illeggelse av tilleggsskatt uttales det at det ”kan foreligge ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” selv om unnlatelsen av å gi opplysningen skyldes en uriktig forståelse av de rettsreglene som har betydning for skatteplikten – eventuelt subsumsjonen av en skattepliktig inntekt”.⁷⁰ Retten mente skattyterne skulle lagt ved aksjesalgsavtalen til ligningsmyndighetene. At skattyterne tok feil av det underliggende rettsforhold og mente det var vederlag for aksjesalg og ikke arbeidsinnsats, var deres ansvar og medførte ikke at plikten til å opplyse om forholdet opphørte.

2.2.1.1.5 Anvendelse av skattereglene

Ligningsmyndighetene har ansvaret for anvendelse av skattereglene. Påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen vil ifølge forarbeidene ikke være uriktige opplysninger,⁷¹ og skattyter har ingen plikt til å redegjøre for sine rettslige vurderinger. Det er imidlertid ikke alltid like enkelt. Skattyter kan fint ha en annen rettsoppfatning enn skattemyndighetene, men tatt i betraktning at skattyter ikke har plikt til å gi opplysninger om forhold som ikke er skatterettslig relevant, vil avvikende rettsoppfatning medføre en risiko for at det ikke gis tilstrekkelig med faktiske opplysninger, og at det av den grunn kan forekomme brudd på opplysningsplikten. Hvis skattyter vurderer en inntekt som ikke-skattepliktig og lar være å gi opplysninger om den, kan det være en risiko for at opplysningsplikten ikke er oppfylt dersom det

⁶⁷ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.122.

⁶⁸ Lignings-ABC (2014/2015) s.1274.

⁶⁹ Rt. 1999 side 1924 s.1938.

⁷⁰ Rt. 2009 side 813 avsnitt 79.

⁷¹ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.122.

senere viser seg at inntekten i realiteten *er skattepliktig*. Tilbakeholdelse av opplysninger basert på egen rettsforståelse skjer på eget ansvar og risiko, slik at en bør gi tilstrekkelig med opplysninger dersom det er tvilsomt om et forhold er skattepliktig eller ei.⁷² Dette var tilfellet i Rt. 1996 side 932, Hald. Skattyter hadde unnlatt å oppgi en tomtesalgsgevinst på bakgrunn av at hun mente denne var skattefri som salg av egen bolig, og at det derfor ikke var opplysningsplikt om forholdet. Med henvisning til lignl. § 4-1 uttalte Høyesterett at "[j]eg forstår denne bestemmelsen slik at [skattyter] hadde plikt til å opplyse om eiendomssalget uten hensyn til at hun selv oppfattet salget som skattefri avhendelse av egen bolig".⁷³ Det ble konkludert med at opplysningsplikten var brutt, med den følge at skattyter ble ilagt tilleggs-skatt.

Skattyter kan med andre ord ha en annen rettsoppfatning enn skattemyndighetene. Det er likevel en forutsetning at det gis tilstrekkelig med opplysninger om de faktiske forhold slik at den skatterettslige løsningen kan etterprøves og eventuelt bygges på et annet rettslig grunnlag.⁷⁴ Skattytere plikter å gi riktige og fullstendige opplysninger selv om de skulle være uenige med ligningsmyndighetene om hvordan skattereglene skal forstås.⁷⁵

2.2.1.1.6 Egen ligning

Hvis forhold opplysningsplikten knytter seg til kan ikke leses direkte ut av ordlyden til lignl. § 12-1 nr.1 a. Sett hen til at bestemmelsen må tolkes og forstås i lys av opplysningsplikten i kapittel 4, vil derfor det nærmere innholdet av opplysningspliktens omfang være retningsgivende. Ordlyden i § 4-1 trekker i retning av det kun er forhold som er relevant for egen ligning som det skal opplyses om, jf. ordene "hans skatteplikt". Spørsmålet ble behandlet i Rt. 2006 side 1598 (straffesak). Et ektepar drev sammen en blomsterforretning, hvorav virksomhetsinntektene ifølge lagmannsrettens dom skulle tilordnes ektemannen, jf. sktl. § 2-11(3). Spørsmålet for Høyesterett var om hustruen hadde gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" ved å unnlate å informere om næringsinntektene i sin selvangivelse. Høyesterett konkluderte med at hustruen ikke hadde opplysningsplikt om forholdet, og at lignl. § 12-1 nr.1 a derfor ikke kunne anvendes overfor henne. Førstvoterende sluttet seg til dommer Skoghøys obiter dictum-uttalelse i Rt. 1999 side 223 som måtte forstås slik at "opplysningsplikten er begrenset til det som er nødvendig for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning av den viss opplysningsplikt vurderes".⁷⁶

⁷² NOU 2009:4 s.87.

⁷³ Rt. 1996 side 932 s.938.

⁷⁴ Rt. 2006 side 333 avsnitt 46

⁷⁵ Utv. 1994 side 464 (Gulating) og Utv. 2001 side 1157 punkt 5.5.2.6/SKD.

⁷⁶ Rt. 2006 side 1598 avsnitt 15.

Etter omstendighetene vil det kunne være aktuelt med medvirkningsansvar hvis vedkommen-
de velger å gi opplysninger, og disse er uriktige eller ufullstendige og kan medføre en skatte-
messig fordel for en annen.⁷⁷

⁷⁷ Utv. 2005 side 1194 (Gulating).

2.2.1.2 *Kravet om at skattyter "forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler"*

Det er ikke tilstrekkelig for straffeansvar etter lignl. § 12-1 nr.1 litra a at det er gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger". Det er et tilleggsvilkår at skattyter "forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler". Vurderingen av uttrykket faller i to deler. Den ene gjelder et krav om utvist skyld, mens den andre gjelder egnetheten til å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Skyldspørsmålet behandles under i 2.4.3.

2.2.1.2.1 *"... kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler"*

Begrepet "skatte- eller avgiftsmessig fordeler" begrenser lovens virkeområde ved at *andre fordeler* skattyter oppnår på grunn av opplysningssvikten ikke er relevant i vurderingen. Begrepet avgift omfatter "trygdeavgift etter folketrygdloven", jf. lignl. § 1-1 litra b. Med skatt menes "skatt på formue og inntekt ... etter skatteloven", jf. lignl. § 1-1 litra a. Ifølge forarbeidene skal også "tilleggsskatt som ilegges etter ligningslovens kapittel 10" anses som skatt.⁷⁸ Synspunktet gjentas ordrett av Skattedirektoratet i Utv. 1993 side 552, uten at det i noen av tilfellene utdypes nærmere. På bakgrunn av presiseringen kan det stilles spørsmål om det vil være en "skattemessig fordel" å unngå tilleggsskatt. Ordlyden isolert gir ikke svar på spørsmålet, men at presiseringen er plassert under redegjørelsen av hva som ligger i vilkåret "kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler" taler for at unngåelse av tilleggsskatt som sådan er en skattemessig fordel. Også i juridisk litteratur er det veldig kort lagt til grunn at der skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger "for å unngå tilleggsskatt, kan det føre til straffeansvar".⁷⁹ Både forarbeidene og uttalelsen fra Skattedirektoratet skriver seg fra tiden før plenumsdommene fra Høyesterett som fastslår at tilleggsskatt anses som straff i relasjon til EMK.⁸⁰ Det kan derfor stilles spørsmål om det skal anses som en "skattemessig fordel" å unngå straff? Sett hen til at skattyter nyter selvinkrimineringsvern allerede fra varsel om tilleggsskatt, kan det foreligge restriksjoner på hvilke opplysninger som er fremkommet overfor skattemyndighetene som kan benyttes som bevis i en straffesak.⁸¹ Dette reiser mange interessante problemstillinger som det vil føre for langt å behandle nærmere i denne avhandlingen.

Klarere eksempler på skattemessige fordeler kan være at skattepliktig inntekt eller formue fastsettes for lavt eller at det oppgis for høy gjeld eller for høye inntektsfradrag. I Rt. 1995 side 1278 (Bøhn) ble skatteforskyvning ansett som skatteunndragelse i forbindelse med tilleggsskattereglene for det beløp som er unndratt, uten hensyn til senere inntektsføring (brut-

⁷⁸ Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.41.

⁷⁹ Harboe (2015) s.456.

⁸⁰ Rt. 2002 side 497 og Rt. 2002 side 557.

⁸¹ Thue (2003) s.155.

tometoden). Senere rettsutvikling har medført at det i dag er nettometoden som benyttes for tidfestingsfeil i slike tilfeller. Det vil si at de aktuelle årene hvor tidfestingsfeil har gjort seg gjeldende ses på under ett, og tilleggsskatt beregnes av skattyterens fordel ved at beskatningen er utsatt.⁸² Det kan vanskelig forstås at den fordelen man oppnår ved tidfestingsfeil ikke skal anses som en fordel også i relasjon til § 12-1.⁸³ At nettometoden for beregning av tilleggsskatt nå er lovfestet i lignl. § 10-4 nr.4, vil ikke uten videre ha overføringsverdi til hvordan den skattemessige fordelens størrelse skal beregnes i straffebestemmelsen, og spørsmålet kan ikke anses avklart i praksis.

Det er tilstrekkelig at opplysningssvikten objektivt sett kan medføre en fordel for skattyter, det er ikke et vilkår at fordelen faktisk oppnås. Det vil derfor ikke være straffriende at overtredelsen oppdages før ligningen.⁸⁴ Det er heller ikke noe vilkår at den skattemessige fordel er uberettiget for skattyteren. Rt. 1997 side 1117 må tas til inntekt for at det vil foreligge skattemessige fordeler selv om skattyteren har andre lovlige grunnlag for en tilsvarende reduksjon i skatten som det opplysningssvikten har medført. At skattyteren totalt sett ikke har fått en større fordel enn han legitimt kunne ha oppnådd, vil imidlertid kunne være et straffutmålingsmoment.⁸⁵

Det nærmere innholdet av ”kan føre til” har vært gjenstand for debatt. I NOU 2003:7 ble det fra mindretallets side, bestående av Morten Eriksen⁸⁶, argumentert for at det etter ordlyden var tilstrekkelig at opplysningssvikten medførte en mulighet for skattemessige fordeler, og at det ikke var et nødvendig vilkår at opplysningssvikten faktisk har hatt betydning for selve ligningsresultatet. Det ble videre argumentert for at det forelå grunnlag for straffeansvar ved forsettlig eller grov uaktsom informasjonssvikt fra skattyters side i den tro om at dette kunne medføre en skattemessig fordel, selv om det viser seg at det endelige skattemessige resultatet ikke ble påvirket av informasjonssvikten. Dette skulle likevel ikke gjelde der det var gitt skattemessig irrelevante opplysninger. Slike opplysninger var det ikke grunn til å straffe. Synet begrunnes i straffetrusselens formål og hensynet til effektivitet i straffesaker, blant annet at det ikke skal være nødvendig å måtte ta stilling til de skatterettslige spørsmålene som en del av straffesaken.⁸⁷

⁸² Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.54.

⁸³ Eriksen (1990) s.122

⁸⁴ Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.41.

⁸⁵ I.c.

⁸⁶ Hans forståelse av virkningsleddet omtales ofte som ”Eriksen-tesen”.

⁸⁷ NOU 2003:7 s.152-155.

Eriksens standpunkt ble ikke tatt opp til videre vurdering i verken Ot.prp nr.82 (2008-2009) eller Ot.prp nr.22 (2008-2009) om ny straffelov. Under hovedforhandlingen i Transocean-saken som gikk for Oslo tingrett i 2012-2013 var en av påstandene bygget over denne forståelsen. Påstanden ble under hovedforhandlingen trukket fra påtalemyndighetenes side. Retten ga likevel, som et obiter dictum, en redegjørelse for spørsmålet og konkluderte med at de ikke var enige i denne forståelsen.⁸⁸

Rettsstillingen de lege lata må likevel anses som tilstrekkelig klarlagt på dette punktet. Flertallet i Tilleggsskattutvalget anser kravet om at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skatte- eller avgiftsmessige fordeler som et krav om årsakssammenheng, og som et eget objektivt straffbarhetsvilkår.⁸⁹ Der informasjonssvikten ikke kan føre til en skattemessig fordel, vil ikke hele den objektive gjerningsbeskrivelsen være overtrådt fordi straffbarhetsvilkåret som ligger i ”virkningsleddet” ikke oppfylt. Det uttales at

”[f]ormålet med ligningslovens regler om opplysningsplikt er at skattyter skal gi alle de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en korrekt ligning. Flertallet kan ikke se at det er noen tungtveiende hensyn som tilsier at det er behov for å straffe en skattytersom som har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom opplysningene ikke har eller kunne hatt betydning for ligningsresultatet. Det gjelder enten opplysningssvikten går i skattyters favør eller disfavør, og også om skattyter forsettlig gir feilaktige opplysninger som han ut fra sin oppfatning av skattereglene tror vil føre til lavere skatt, men som ut fra en korrekt rettsoppfatning viser seg å være uten betydning”.⁹⁰

Annenvoterende, dommer Skoghøy, uttaler i et obiter dictum inntatt i Rt. 1999 side 223 at ”opplysningsplikten etter ligningsloven er begrenset til å gjelde opplysninger som er nødvendige for å få gjennomført en skatterettslig korrekt ligning. Straffebestemmelsen i § 12-1 nr 1 må tolkes på denne bakgrunn”.⁹¹ Det uttales videre om uttrykket ”kan føre til” at det er

”et vilkår for straff at det er gitt uriktige eller mangelfulle opplysninger om forhold som er *relevant ut fra en riktig forståelse av skatteloven*. Denne tolkingen støttes av tungtveiende reelle hensyn. Jeg kan vanskelig se at staten skal ha noen legitim interesse i - under trussel om straff - å fremtvinge opplysninger som ikke er nødvendige for å gjennomføre en materielt riktig ligning.”⁹² (min utheving)

⁸⁸ Transocean-dommen s.38-40.

⁸⁹ NOU 2003:7 s.152.

⁹⁰ l.c.

⁹¹ Rt. 1999 side 223 s.239.

⁹² l.c.

Han fikk kun tilslutning fra en annen dommer slik at uttalelsen i seg selv ikke har altfor stor rettskildemessig vekt. Uttalelsen har imidlertid så vidt jeg kan se ikke blitt motsagt i senere praksis, og synspunktet har fått støtte i forarbeidene til ny straffelov. Det påpekes av Finansdepartementet at en opplysningssvikt ”bare bør kunne straffes etter straffelovens bestemmelser dersom opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler. Dette er i tråd med ligningsloven § 12-1 første ledd bokstav a”.⁹³ Det ville ikke være naturlig å klassifisere en handling som skattesvik hvis opplysningsfeilen ikke kan ha virket inn på skattefastsettelsen, og departementet fant ikke andre tungtveiende hensyn som tilsa at det var behov for å straffe skatteyteren hvis opplysningssvikten ikke kunne ha fått betydning for ligningsresultatet.

Et ytterligere moment som har gode grunner for seg ble tatt opp i Transocean-dommen. Retten bemerker etter gjennomgang av rettspraksis omkring skjerpet tilleggsskatt etter lignl. § 10-5, som til dels har tilsvarende vilkår som straffebestemmelsen, at den ikke fant noe tilfelle der tilleggsskatt ble ilagt hvor det ikke var skjedd endring av ligning i skattyters disfavør. Det bemerkes av retten at påtalemyndighetenes tidligere anførsel, tilsvarende mindretallets forståelse av ”kan føre til” i NOU 2003:7, vil medføre at et forhold som det ikke kan benyttes en forvaltningsmessig sanksjon mot, skal det kunne reageres strafferettslig mot. Dette må antas å ha formodningen mot seg.⁹⁴

For å avgjøre om opplysningssvikten ”kan føre til” en skatte- eller avgiftsmessig fordel må det materielle skattespørsmålet være avklart. Der dette ikke er tilfelle, må det tas prejudisiell stilling til de skatterettslige spørsmålene som en del av straffesaken. Dette medfører at straffesaker i forbindelse med skatteunndragelse ofte er svært omfattende. Det kan derfor stilles spørsmål om det er hensiktsmessig å reise straffesak og utsette de involverte parter for den påkjenning dette fører med seg, før de materielle spørsmålene er avgjort. Transocean-saken er et eksempel på at dette ble gjort, og har vært utsatt for massiv kritikk.

At det ikke er nødvendig at fordelen faktisk oppnås, medfører at gjerningsbeskrivelsen er oppfylt allerede ved opplysningssvikten, og ikke ved ligningsmyndighetenes senere beregning av skatteplikten. Forsøksansvar etter strl. § 49 i forbindelse med skatteunndragelse etter ligningsloven § 12-1 nr.1 a, vil derfor være lite praktisk siden straffri planlegging og fullbyrdet overtredelse ligger svært nær hverandre.⁹⁵ Hovedbegrunnelsen bak vilkåret om at opplysningssvikten må kunne føre til en skattemessig fordel er blant annet at bevisføringen ellers ville blitt meget komplisert.⁹⁶

⁹³ Ot.prp nr.22 (2008-2009) s.335.

⁹⁴ Transocean-dommen s.39.

⁹⁵ Utv. 1984 side 636 s.658.

⁹⁶ Eriksen (1990) s.121.

2.3 Kravet om subjektiv skyld

Det juridiske kravet om subjektiv skyld knytter seg til en forutsetning om at gjerningspersonen kan bebreides for at han eller hun har handlet som de har gjort. Den nødvendige skylden må foreligge idet den ansvarsbetingende handlingen blir foretatt, og må dekke alle momentene i gjerningsbeskrivelsen.⁹⁷

Straffebudet i ligningsloven rammer den som ”forsettlig eller grovt uaktsomt” overtrer § 12-1 nr.1 litra a, b eller d, eller den som medvirker dertil. Forsettet eller den grove uaktsomheten knytter seg til selve handlingen i gjerningsbeskrivelsen, dvs. å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Når det gjelder vissheten om at opplysningssvikten kan medføre skattemessige fordeler, må det være utvist alminnelig uaktsomhet. Ligningsloven § 12-1 opererer således med et dobbelt sett aktsomhetsnormer.

2.3.1 Forsett

Forsett er ikke definert i någjeldende straffelovgivning, men kan beskrives som viljen eller bevisstheten til å foreta en handling av den art som straffebudet beskriver.⁹⁸ I skatteunndragelsessaker vil forsett foreligge der skattyter positivt kjente til opplysningsfeilen på det tidspunkt opplysningene ble gitt ligningsmyndighetene. I Lignings-ABC er det for skjerpet tilleggsskatt⁹⁹ inntatt et par typetilfeller der det vil være en sterk indikasjon på at det foreligger forsett. Dette vil være der det er krevd fradrag i selvangivelse for kostnader som ikke eksisterer, eller disse helt eller delvis er dekket av arbeidsgiver, hvor det er gjennomført spesielle tiltak for å skjule et faktisk forhold, eller der omsetning eller inntekt er holdt utenfor regnskapet eller selvangivelsen.¹⁰⁰ Selv om det er en sterk presumpsjonen for at det foreligger forsett i slike tilfeller, vil det til syvende og sist være et bevissspørsmål – hvor skyld må bevises utover en hver rimelig tvil.

2.3.2 Grov uaktsomhet

I skatteunndragelsessaker vil det ofte være vanskelig å bevise at det foreligger forsett, spesielt i de mer komplekse sakene.¹⁰¹ Alternativet grov uaktsomhet kan benyttes der skattyter har opptrådt klart klanderverdig, og kan i praksis lette beviskravet for påtalemyndighetene i saker der forsett ikke lar seg bevise, men mest sannsynlig har foreligget. Gjems-Onstad omtaler

⁹⁷ Andenæs (2004) s.210 og 221.

⁹⁸ ibid s.232.

⁹⁹ Kravet om subjektiv skyld og bevisbyrdekravet er det samme for hhv. lignl. §§ 10-5 og 12.1 nr.1 a.

¹⁰⁰ Lignings-ABC (2014/2015) s.1288.

¹⁰¹ Harboe (2015) s.458.

dette som ”grov uaktsomhet som skjult forsett”.¹⁰² Grov uaktsomhet foreligger der skattyter ”måtte forstå” at opplysningene objektivt sett var uriktige eller ufullstendige da de ble gitt. Det må foreligge en ”kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet”.¹⁰³

Der opplysningssvikten kan tilbakeføres til skattyters medhjelper, er utgangspunktet at nødvendig skyld må være utvist av den enkelte skattyter for å ilegge straffeansvar. Manglende kontroll av medhjelpere kan likevel etter omstendighetene bli å vurdere som grovt uaktsomt.¹⁰⁴ I den anledning, se Rt. 1992 side 511 der Høyesterett uttaler at ”[s]elv om tiltalte hadde grunn til å ha stor tillit til sin medarbeider, fritar ikke dette ham for selv å kontrollere riktigheten av de opplysninger som gis i selvangivelsen”.¹⁰⁵

Hvorvidt det er utvist forsett eller grov uaktsomhet vil ikke ha betydning for straffbarheten, men vil kunne være et straffutmålingsmoment.¹⁰⁶

2.3.3 Sempel uaktsomhet – kravet om at skattyter ”forstår eller bør forstå ...”

Det stilles krav om at skattyter ”forstår eller bør forstå” at de uriktige eller ufullstendige opplysningene kan medføre en skattemessig fordel. Det gjelder således et lempeligere krav om skyld når det gjelder forståelsen av de mulige virkningene opplysningssvikten kan medføre. Denne modifikasjonen skjedde i forbindelse med en revisjon av ligningsloven.¹⁰⁷ Begrunnelsen var at når det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, vil sannsynligheten for at det får konsekvenser for ligningen være stor,¹⁰⁸ i tillegg til at det ”nærmest [er] utenkelig at en skattyter foretar en av handlingene nevnt i § 12-1 nr.1 bokstav a, b eller c”¹⁰⁹ hvis det ikke er for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler”.¹¹⁰ Aktsomhetskravet skal på dette punkt forstås strengt.¹¹¹

Ved bedømmelsen av om skyldgraden er oppfylt er det et grunnleggende vilkår at gjerningspersonen har handlet i strid med en objektiv norm for forsvarlig opptreden. Det må deretter

¹⁰² Gjems-Onstad (2012) s.1228.

¹⁰³ Rt. 1970 side 1235 s.1235.

¹⁰⁴ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.62.

¹⁰⁵ Rt. 1992 side 511 s.512 (straffesak).

¹⁰⁶ Harboe (2015) s.457.

¹⁰⁷ Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.42.

¹⁰⁸ I.c.

¹⁰⁹ Litra c ble opphevet i forbindelse med vedtagelsen av Valutaregisterloven.

¹¹⁰ NOU 2003:7 s.39.

¹¹¹ Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.42.

vrderes hvorvidt det foreligger individuelle unnskyldningsgrunner.¹¹² Utgangspunktet tas i hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, men det må også ses hen til eventuelle personlige kvalifikasjoner som kan påvirke det aktsomhetskrav som stilles den enkelte.¹¹³ Dersom skattyter ikke i noen grad er å bebreide for sin misforståelse av skattereglene, vil ikke straffeansvar være aktuelt. Sett i lys av at aktsomhetsvurderingen på dette punkt skal praktiseres strengt, skal det nok mye til for å fri seg fra ansvar.

I forbindelse med de nye bestemmelsene om skattesvik i straffeloven av 2005 ble det av straffekommisjonen foreslått å endre skyldkravet fra simpel uaktsomhet til forsett når det gjelder virkningsleddet og de følger opplysningssvikten kan medføre. Dette ble ikke fulgt opp i Ot.prp nr.22 (2008-2009) og departementet begrunnet dette med at "[d]et vil sjelden være opplagt at gjerningspersonen har tilstrekkelig innsikt i det skattemessige temaet, og det vil uansett kunne være vanskelig å bevise. Av den grunn vil en skjerping av skyldkravet på dette punktet redusere bestemmelsens praktiske betydning."¹¹⁴

2.3.4 Rettsvillfarelse

Spørsmålet om rettsvillfarelse kan bli aktuelt der skattyter har gitt en uriktig eller ufullstendig opplysning i den tro at dette ikke vil medføre en skattemessig fordel for ham. Før lovendringen i 1992 gjaldt det et krav om forsett eller grov uaktsomhet også ved vurderingen av om opplysningssvikten kunne medføre en skattemessig fordel for skattyter. Av Høyesterett ble det da lagt til grunn at *villfarelse med hensyn til hva som var riktig beskatning*, altså forståelsen av om opplysningsplikten kunne medføre en skattemessig fordel, skulle anses som en situasjonsvillfarelse og bedømmes etter strl. § 42, og ikke som en rettsvillfarelse etter strl. § 57.¹¹⁵ Etter lovendringen er det bare den aktsomme feilvurdering av den skattemessige fordel som vil være straffriende. I den grad den samme - strenge - aktsomhetsnorm som gjelder etter strl. § 57 skal legges til grunn, vil det ikke lenger ha den samme rettslige betydning om villfarelsen på dette punkt skal rubriseres under strl. § 42 eller § 57. Jeg vil imidlertid ikke gå nærmere inn på vurderingen av hvorvidt aktsomhetsnormen skal vurderes likt.

¹¹² Andenæs (2004) s.247.

¹¹³ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.62.

¹¹⁴ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s.336.

¹¹⁵ Rt. 1991 side 741 og Rt. 1999 side 223.

3 Straffbar medvirkning til skatteunndragelse

3.1 Det strafferettslige medvirkningsansvaret

Begrepet medvirkning brukes i strafferettslig betydning om de tilfeller der medvirkeren ikke selv oppfyller gjerningsbeskrivelsen i straffebudet.¹¹⁶ Det finnes verken en definisjon av hva medvirkning er eller en generell bestemmelse om når medvirkning er straffbart i någjeldende straffelov. I motsetning til de fleste andre land, er straffelovens system at medvirkerens straffansvar bestemmes i det enkelte straffebud. For de alvorlige forbrytelsene inneholder straffebudet normalt et medvirkningstillegg.¹¹⁷ På denne måten utvides personkretsen av de som kan rammes av straffebudet, ved at også de som ikke oppfyller gjerningsbeskrivelsen kan straffes.¹¹⁸ På bakgrunn av legalitetsprinsippet og kravet om hjemmel i lov for å kunne straffes,¹¹⁹ vil medvirkning i sin egentlige betydning kun være straffbart hvor dette er særskilt nevnt i bestemmelsen.¹²⁰ For de straffebudene som ikke inneholder medvirkningstillegg vil straffbarheten av medvirkningshandlingen bero på en tolkning av det enkelte straffebud, for så å se om medvirkeren oppfyller alle de objektive og subjektive straffbarhetsvilkårene i bestemmelsen. Det avgjørende i den forbindelse er om den aktuelle handlingen etter en naturlig språklig forståelse faller inn under straffebudets ordlyd,¹²¹ ellers vil det ikke være grunnlag for straff. I slike tilfeller er det ikke noe skille mellom hovedmannen og medvirkeren, det er mer naturlig å snakke om flere gjerningsmenn.

De prinsipper som gjelder for medvirkningsansvaret etter straffeloven, må også gjelde for spesiallovgivningen.¹²²

Straffeloven av 2005 vil medføre en endring på dette punktet. Etter § 15 i straffeloven av 2005 er medvirkning til alle straffbare handlinger straffbart, med mindre det enkelte straffebud særskilt bestemmer noe annet. Når den nye straffeloven trer i kraft vil medvirkningstillegget i både lignl. §§ 12-1 og 12-2 oppheves.¹²³

¹¹⁶ Matningsdal (2003) s.526.

¹¹⁷ Andenæs (2004) s.325-326.

¹¹⁸ Matningsdal (2003) s.526.

¹¹⁹ Grl. § 96 og EMK art.7.

¹²⁰ Eskeland (2013) s.212.

¹²¹ Andenæs (2004) s.332.

¹²² *ibid* s.335.

¹²³ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s.467.

3.2 Medvirkningshandlingen

Etter ligningsloven § 12-1 nr.2 annet punktum skal "[m]edvirkning straffes på samme måte". I dette ligger at de objektive og subjektive vilkårene som bestemmelsen lister opp gjelder tilsvarende for medvirkeren. Den straffbare handlingen er å *medvirke til at det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan føre til en skattemessig fordel for skattyteren*. For at det skal bli aktuelt med medvirkningsansvar etter lignl. § 12-1 nr.2 jf. § 12-1 nr.1 a må det være gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger" til ligningsmyndighetene, og opplysningssvikten må kunne medføre skattemessige fordeler for skattyteren. Medvirkeren må på en eller annen måte medvirke til *dette*, men siden medvirkning er et alternativ til det å utføre den straffbare handlingen gjerningsbeskrivelsen foreskriver, kreves det ikke at medvirkerens bistand omfatter alle elementene i straffebudet.¹²⁴ At opplysningssvikten må kunne medføre en skattemessig fordel for skattyter, medfører at det ikke vil foreligge opplysningssvikt, og derfor heller ikke grunnlag for medvirkningsansvar, der skattyter/medvirker har unnlatt å gi opplysninger som følge av å ha bygget på riktig lovforståelse av skattereglene. Dette var tilfellet i den mye omtalte Transocean-saken, hvor alle de tre skatterådgiverne ble frifunnet i Oslo tingrett. Deler av den frifinnende dommen er imidlertid for to av rådgiverne anket til lagmannsretten.

Det vil i prinsippet være uten betydning om skattyter er et fysisk eller juridisk rettssubjekt. For upersonlige skattesubjekter, som bl.a. aksjeselskaper, vil medvirkningsansvar kunne bli aktuelt for selskapets ledelse og ansatte, i tillegg til eksterne rådgivere.¹²⁵ Det er grunn til å nevne at medvirkningsansvaret gjør seg gjeldende der en tredjeperson på selvstendig grunnlag blir ansvarlig for råd eller bistand gitt til skattyter, noe som må holdes adskilt fra spørsmålet om identifikasjon som i korthet ble behandlet over i 2.2.1.1.1.

En begrensning i medvirkningsansvarets omfang er at handlingen må falle inn under det strafferettslige medvirkningsbegrepet. Det innebærer at ikke enhver handling som etter en naturlig språklig forståelse anses som "medvirkning", vil være straffbar. Vedkommende må ha utvist "det *minimum av straffverdighet* som en handling i samsvar med gjerningsbeskrivelsen forutsetter",¹²⁶ jf. den ulovfestede rettsstridsreservasjonen. En skatterådgiver som på generelt grunnlag gir informasjon om hvordan skatteunndragelse kan skje og belyser dette med konkrete eksempler, kan ikke straffes for medvirkning til skatteunndragelse dersom informasjonsmottaker på bakgrunn av informasjonen velger å gi gale eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene for å skjule inntekt eller formue. Grensen vil imidlertid kunne være

¹²⁴ Eskeland (2013) s.214.

¹²⁵ Harboe (2015) s.461.

¹²⁶ Eskeland (2013) s.214.

flytende, hvor det til syvende og sist må bero på en totalvurdering av straffverdigheten ved medvirkningshandlingen.

Det er alminnelig antatt at medvirkningshandlingen ikke behøver å ha vært nødvendig for forbrytelsens resultat for at medvirkningsansvar skal oppstå.¹²⁷ Det vil si at en rådgiver som har bistått skattyter i team med flere i en større skatteunndragelsessak, vil kunne straffes for medvirkning selv om skattyter velger å benytte seg av en annen fremgangsmåte enn den gitt av rådgiveren. Medvirkningshandlingen må likevel ikke være helt fjern fra den straffbare handlingen. Det må foreligge en viss form for tilknytning, og medvirkeren må ha hatt en eller annen funksjon i forbindelse med forbrytelsen.¹²⁸ I det nevnte eksempelet vil rådgiveren ha ytet psykisk medvirkning i form av å styrke skattyters forsett, uavhengig av om hans råd ble fulgt eller ikke.

I denne oppgaven belyses medvirkningsansvaret i det vesentlige med henvisning til eksterne rådgivere og de som inngår avtale om svart betaling. Dette betyr *ikke* at medvirkningsansvaret er begrenset til disse tilfellene. En hver form for medvirkning som faller inn under det strafferettslige medvirkningsbegrepet, forutsatt at den knytter seg til brudd på opplysningsplikten og at det foreligger tilstrekkelig skyld, vil være relevant i relasjon til lignl. § 12-1 nr.2 annet punktum.

3.2.1 Fysisk og psykisk medvirkning

Tradisjonelt skilles det mellom fysisk og psykisk medvirkning. Med fysisk medvirkning menes handlinger som på en eller annen måte bidrar til den faktiske utførelsen av den straffbare handlingen. Det er da et grunnkrav for straff at bistanden faktisk virker med i utføringen av hovedgjerningen.¹²⁹ I vårt tilfelle kan dette være utfylling av selvangivelsen eller utforming av avtaler og andre vedlegg til denne. I slike tilfeller vil det normalt foreligge liten tvil om at det har skjedd en relevant medvirkning. Den nedre grensen for medvirkningsansvar vil derfor være av større interesse der medvirkeren ikke har deltatt i den fysiske utførelsen, altså ved psykisk medvirkning.¹³⁰ Psykisk medvirkning innebærer en styrking av gjerningspersonens forsett og motivasjon til å utføre handlingen. Dette kan skje gjennom rådgivning om hvordan man kan gi uriktige eller ufullstendige opplysninger som det er vanskelig for ligningsmyndighetene å oppdage, og ellers andre oppfordringer til gjennomføringen. Det strafferettslige

¹²⁷ Ot.prp.nr.90 (2003-2004) s.410-411.

¹²⁸ *ibid* s.411.

¹²⁹ *l.c.*

¹³⁰ Eskeland (2013) s.215.

medvirkningsansvaret er i høyesterettspraksis¹³¹ strukket langt, og det skal svært lite til før det foreligger psykisk medvirkning. Det er likevel normalt et minimumskrav at det foreligger en eller annen form for ”positiv tilskyndelse”.¹³² Som et utgangspunkt vil det derfor ikke være tilstrekkelig å være til stede når selvangivelsen uriktig utfylles og ikke ta avstand fra skattyters handling. Dette trekker en linje til den klare hovedregelen om at passivitet i seg selv normalt ikke er tilstrekkelig til å begrunne medvirkningsansvar.¹³³

Høyesterett har i flere saker de senere årene statuert medvirkningsansvar som følge av passivitet,¹³⁴ slik at det etter gjeldende rett ikke er utelukket. I de tilfellene der Høyesterett har konkludert med medvirkningsansvar på grunnlag av passivitet, har det normalt foreligget en klar oppfordring til å bryte inn overfor den straffbare adferd. I forarbeidene til den nye straffeloven har det blitt presisert at hvorvidt passivitet skal bedømmes som straffbar medvirkning beror på ”en tolking av det enkelte straffebud og de nærmere omstendighetene i saken. Hvis en person har en spesiell plikt til å hindre at en straffbar handling blir begått, skal det mindre til for at passivitet bedømmes som straffbar medvirkning. ... Blir passiviteten derimot oppfattet som et samtykke til at hovedgjerningen blir begått, vil kravene til straffbar medvirkning være oppfylt”.¹³⁵ Normalt vil det nok ikke i et rådgivningsforhold foreligge en særlig plikt for rådgiver til å bryte inn overfor skattyters straffbare intensjoner. Men spørsmålet må vurderes konkret i det enkelte tilfellet, der det særlig vil være avgjørende hva slags befatning rådgiver tidligere har hatt med saken.

3.2.2 Medvirkning i form av svart betaling

En form for medvirkning som har fått større fokus den senere tiden er svart betaling for tjenester og ytelser. ”Svart betaling” eller ”svart arbeid” vil si at vedkommende oppdragstager ikke opplyser om transaksjonene til ligningsmyndighetene, slik at det ikke betales skatt og andre avgifter av den mottatte betalingen.¹³⁶

Den straffbare medvirkningshandlingen er at det *inngås en avtale* om svart betaling. På denne måten medvirkes det til at skattyter ikke oppgir inntekter til ligningsmyndighetene som kan medføre en skatte- eller avgiftsmessig fordel for ham. Medvirkningshandlingen er språklig sett fullbyrdet i det avtalen er inngått. Da avtaleinngåelsen ligger forut i tid for hovedmannens

¹³¹ Rt. 1945 side 13, Rt. 1982 side 1315 og Rt. 1989 side 1004.

¹³² Matningsdal (2008) s.366.

¹³³ ibid s.367.

¹³⁴ Eksempelvis Rt. 2002 side. 1717 og Rt. 2009 side 1498.

¹³⁵ Ot.prp.nr.90 (2003-2004) s.412.

¹³⁶ Eide (2000) s.14.

manglende innberetning av inntekt, er det avgjørende at hovedmannen *faktisk ikke oppgir inntekten* til ligningsmyndighetene. Når det gjelder spørsmålet om hvorvidt det kan bli aktuelt med forsøksansvar der inntekten oppgis til tross for inngått avtale, vises det i det vesentlige til drøftelsen om dette under i 3.2.5.

Rt. 2010 side 422 gjaldt en avtale om svart arbeid. Privatpersonen hadde ved inngåelse av en avtale om svart arbeid på en hytte medvirket til at håndverkeren unndro 92 785 kroner i skatt og avgift. Medvirkeren ble idømt 21 dagers ubetinget fengselsstraff. Det ble påpekt at ”[s]katte- og avgiftsunndragelse er et betydelig samfunnsproblem, som det er viktig å reagere mot”¹³⁷ og at det dreide seg om ”et betydelig beløp”. Videre var det ”et skjerpene moment at han bevisst gav uriktige opplysninger til avgiftsmyndighetene da de forhørte seg om bygggearbeidene”.¹³⁸

Et tilfelle der tilknytningen var for svak til å statuere straffeansvar for medvirkning er en dom fra Agder lagmannsrett¹³⁹. Et ektepar hadde vaskehjelp i felles hjem som ble betalt svart. Det var ektemannen som hadde inngått avtalen med vaskehjelpen, og det var han som foretok kontantbetalingene for renholdstjenesten med penger fra hans egne inntekter. På denne bakgrunn ble den andre ektefellen frifunnet for medvirkning til skatteunndragelse, da det ikke kunne bevises utover en hver rimelig tvil at tiltalte var involvert i dette.

Som ledd i kampen mot svart arbeid og skatteunndragelse kan skattekontoret med hjemmel i skattebetalingsloven § 16-50 (1) gjøre kjøpere solidarisk ansvarlige med tjenesteyteren for dennes skatte- og avgiftsrestanser. Vilklårene for å kunne bruke bestemmelsen er at kjøpesummen overstiger 10 000 kroner og at betaling ikke har skjedd via bank. Kjøperens ansvar er i utgangspunktet begrenset til den skatt og merverdiavgift som skulle vært beregnet av den aktuelle kjøpesummen. Dette er imidlertid *ikke* et straffeansvar.

3.2.3 Medvirkningsansvar for rådgivere

Som følge av at straffebestemmelsen ved lovrevisjonen fikk et generelt medvirkningstillegg, kan medvirkningsansvar for rådgivere bli aktuelt i flere situasjoner. I praksis vil det nok være mest aktuelt med medvirkningsansvar der det ytes bistand til utarbeidelse av selvangivelse, regnskap og andre dokumenter, eller der det gis råd i forbindelse med innberetning og gjennomføringen av dette. Det vesentlige er at det medvirkes til at skattyter gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som vil kunne medføre en skattemessig fordel for ham. Det er ansett som særlig straffverdig at personer med statens autorisasjon til å bistå med lovlige transaksjoner misbruker denne tilliten og bistår til å utføre straffbare handlinger,

¹³⁷ Rt. 2010 side 422 avsnitt 13.

¹³⁸ *ibid* avsnitt 17.

¹³⁹ LA-2014-159717.

noe som tilsier at medvirkningsansvaret i slike tilfeller skal strekkes særs langt.¹⁴⁰ Det må dermed antas at det skal lite til før en medvirkningshandling utført av en rådgiver omfattes av medvirkningstillegget etter lignl. § 12-1 nr.2 annet punktum.

En av de mest alvorlige og omfattende tilfellene av medvirkning til skattesvik som har vært behandlet i norske domstoler, er den såkalte ”drosjesaken”.¹⁴¹ En rekke drosjeeiere i Oslo-området hadde unndratt skatt for omkring 90 millioner kroner. En autorisert regnskapsfører hadde i denne sammenheng utspilt en vesentlig rolle. Rt. 2008 side 468 behandler imidlertid kun spørsmålet om straffutmåling, men en del av de faktiske forhold trekkes frem for å belyse handlingens grovhet. Gjengitt fra tingrettens dom, ble regnskapsførerens medvirkende rolle til drosjeeiernes skatteunndragelse beskrevet som følger:

”[h]an har utarbeidet utkast til selvangivelse med vedlegg for klientene, og hatt klient-samtaler med dem. Bevisføringen etterlater liten tvil om at A i forbindelse med slike samtaler, mest sannsynlig foranlediget av at klientene har klaget over for høy skatt, har anslått for dem hvor stor del og hvilken del av inntekten som ville kunne reduseres, uten at det ville vekke oppmerksomhet hos ligningsmyndighetene. Retten er heller ikke i tvil om at A har bistått med å gjennomføre reduksjonen ved å utferdige selvangivelsespapirene slik at disse skulle fremstå som tilforlidelige”.¹⁴²

Regnskapsføreren hadde i tillegg medvirket til utferdigelse av ”uriktig dokument”, jf. lignl. § 12-1 nr.1 b ved produksjon av falske skiftlapper som viste lavere inntekter enn de reelle. Det forelå dessuten overtredelse av regnskapslovgivningen. Regnskapsføreren ble ilagt fengselsstraff i 8 år, og mistet retten til å drive næringsvirksomhet for alltid.

Det finnes flere eksempler fra rettspraksis som viser tilfeller der bistandshandlingen *klart faller innenfor* medvirkningsansvaret. Det interessante spørsmålet er imidlertid hvor den nærmere grensen skal trekkes. Hvor mye – eller hvor lite – skal til før rådgivere anses å ha medvirket til skattyters skatteunndragelse? Spørsmålet har ikke blitt belyst i rettspraksis og er i det vesentlige ikke behandlet i litteraturen. Resonnementet beror derfor i stor grad på medvirkningslærens generelle prinsipper og forarbeidenes oppfordring til å reagere særlig strengt på profesjonell rådgivning i strid med skattelovgivningen – ikke minst gjelder der den profesjonelle rådgiveren arrangerer skatteunndragelser mot vederlag.¹⁴³

¹⁴⁰ Eskeland (2013) s.226.

¹⁴¹ Medvirkerens straffesak er inntatt i Rt. 2008 side 468 og inngår i et større sakskompleks, se blant annet Rt. 2009 side 14.

¹⁴² Rt. 2008 side 468 avsnitt 11.

¹⁴³ Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.43.

Skatterett er et komplisert og komplekst rettsområde som ofte, i hvert fall på detaljnivå, er ukjent for folk flest. Rådgivere vil dermed spille en viktig rolle ved gjennomføring av skatte- og avgiftsunndragelser, og i mange tilfeller vil det være de som muliggjør unndragelsen ved hjelp av kompetansen de besitter.¹⁴⁴ Skatteunndragelse må imidlertid ikke blandes med skatteplanlegging. Det er alminnelig antatt at skattyter kan innrette seg og planlegge sine disposisjoner slik at skattebyrden blir lavest mulig,¹⁴⁵ og også bistand til dette er fullt ut lovlig. Dette vil ikke endres dersom ligningsmyndighetene eller domstolen senere konstaterer omgåelse av skattereglene. For å ha oppfylt opplysningsplikten er det imidlertid en forutsetning at det gis opplysninger til ligningsmyndighetene om de faktiske forhold, jf. blant annet Rt. 1995 side 1278. Det vil derfor være en flytende overgang fra de kritiske, men akseptable formene for (aggressiv) skatteplanlegging, til de tilfellene der rådgiveren krysser grensen for straffverdig adferd hvor medvirkningsansvar kan bli aktuelt.

Dersom et rådgivningsoppdrag kun går ut på bistand i forbindelse med skatteplanlegging som resulterte i omgåelse og gjennomskjæring, vil det nok ikke foreligge tilstrekkelig grunnlag for medvirkningsansvar dersom skattyter etterkant velger ikke å opplyse om de faktiske forhold omkring transaksjonene. Rådgiveren har ikke hatt noen direkte befatning med skattyters brudd på opplysningsplikten som sådan, og tilknytningskravet vil normalt være for svakt til at et straffeansvar kan være mulig. Dette vil imidlertid kunne stille seg annerledes dersom rådgiveren før avslutningen av oppdraget besvarte spørsmål om gjennomføring av skatteunndragelse fra skattyter. Her må det stilles spørsmål om rådgiver på dette tidspunktet *måtte forstå at skattyter hadde planer om å unnlate å gi opplysninger om de aktuelle transaksjoner til ligningsmyndighetene*. I så tilfelle vil medvirkningsansvar kunne bli aktuelt dersom han, til tross for mistenkelighet, velger å besvare disse spørsmålene. Klarere tilknytning vil foreligge der rådgiveren gir konkrete råd om hvordan de aktuelle transaksjoner kan innberettes til ligningsmyndighetene på en slik måte at de ikke skaper mistanke. Som nevnt over vil også villende opplysninger anses som ufullstendige, selv om de objektivt sett ikke er uriktig, jf. blant annet Slørdahl-dommen. I sistnevnte tilfelle vil nok terskelen for medvirkningsansvar i alle tilfeller være overtrådt. Det er grunn til å nevne at det ikke er nødvendig at medvirkeren har hatt et spesielt ønske om å hjelpe til med skatteunndragelsen for å bli ansett som medvirker. Det er tilstrekkelig at han *faktisk har vært til hjelp*.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Berget (2010) s.14.

¹⁴⁵ Zimmer (2014) s.61-62.

¹⁴⁶ Berget (2010) s.14.

Rt. 1999 side 223¹⁴⁷ gjaldt spørsmål om medvirkningsansvar for en advokat som hadde bistått skattyter i forbindelse med transaksjoner som ledet til skatteunndragelse. Advokaten hadde i det vesentlige bistått skattyter med selskapsrettslige spørsmål, og i den anledning utarbeidet fiktive avtaler og selskapsdokumenter og gitt råd i forbindelsen med gjennomføring av transaksjonene. Skattyter benyttet de fiktive dokumentene i selvangivelsen for å omgå skattereglene i forbindelse med salg av aksjer og tomt. Advokaten hadde ikke hatt direkte befatning med utfyllingen av selvangivelsen, bisto ikke med opplysningene som ble gitt til ligningsmyndighetene, og hadde ikke skatterett som sitt primære arbeidsområde. Dette var ikke avgjørende for Høyesterett. De mente avtalenes innhold ikke var til å misforstå. Det ble uttalt at det at ”en advokat som bidrar til utformingen av en avtale av dette innhold, ikke skulle være klar over at den hadde skatterettslige virkninger, er oppsiktsvekkende”.¹⁴⁸ Dommen viser at man sjeldent vil bli hørt med at man ikke har medvirket til skatteunndragelse i de tilfeller der man beveger seg i ”gråsonen” av gjeldende rett, og skattyter senere velger ikke å opplyse om forholdene til ligningsmyndighetene. Dommen ble avsagt etter ligningsloven slik den lød før medvirkning generelt ble straffbart, men vil likevel kaste lys over situasjoner som kan oppstå også i dag.

Et annet tilfelle der medvirkningsansvar lett kan oppstå, er i forbindelse med revisjon av årsregnskap. Selv om en revisor ikke har utspilt noen vesentlig rolle ved gjennomføringen av skatteunndragelsen eller hatt noe ønske om å bistå med dette, kan medvirkningsansvar etter omstendighetene bli aktuelt. Ifølge revisorloven § 5-2 (4) har revisor en plikt til å påpeke misligheter i årsregnskapet overfor selskapets ledelse. Videre skal han etter lignl. § 4-5 nr.5 annet punktum underskrive årsoppgjør og andre vedlegg til selvangivelsen, og på denne måte gå god for at oppgaven bygger på et korrekt utført regnskap. Selv om det ikke fremgår uttrykkelig, skal han ikke underskrive ligningsoppgavene hvis det foreligger misligheter. Dersom han oppdager feil ved regnskapet og likevel underskriver, vil det nok bli aktuelt med medvirkeransvar dersom det foreligger tilstrekkelig skyld. Som det fremkommer av punkt 3.4 vil brudd på ”god revisorskikk” i de fleste tilfeller være en presumpsjon på at det i det meste er utvist grov uaktsomhet.

På den annen side vil det ikke være tilstrekkelig for medvirkningsansvar hvis skatterådgiver ved henvendelse om råd gir beskjed om at dette ikke er noe han ønsker å bistå med. Tilsvarende der rådgiver stiller seg likegyldig til skattyters foreslåtte unndragelse. Det kan normalt ikke kreves at rådgiver aktivt søker å motvirke skattyters plan om skatteunndragelse. Dette kan imidlertid stille seg annerledes, avhengig av rådgivers tidligere befatning med saken. I

¹⁴⁷ Se også Rt. 1996 side 391.

¹⁴⁸ Rt. 1999 side 223 s.233.

RG. 1999 side 1084 foranlediget advokatens bistand til plassering av 3,5 millioner kroner på en konto på Bahamas og utkast til selvangivelse, en klar oppfordring til aktiv adferd overfor klienten for å unngå straffeansvar. Dommen ble avsagt under dissens hvor flertallet fant at

”tiltalte som advokat under disse omstendigheter, ikke minst fordi han hadde medvirket sterkt til [skattyters] pengeplassering, hadde en *særlig plikt til å opptre med styrke og aktivitet overfor sin klient for å sikre at ligningsmyndighetene ble gjort kjent med formuen*. Flertallet finner at tiltalte her ikke utviste tilstrekkelig aktivitet. Man ser ikke bort fra at han ønsket regulær behandling av skattesiden og overfor B kan ha fremholdt at inntekten skattemessig kunne periodiseres, men utover dette foreligger det etter flertallets oppfatning ikke opplysninger om nevneverdig aktivitet for å motivere klienten til å oppgi korrekt inntekt eller formue”. (min utheving)

Mindretallet på sin side mente ikke at advokaten hadde ”en særlig plikt til å opptre slik at ligningsmyndighetene blir kjent med formuen. I formildende retning legger mindretallet vekt på at A i hvert fall ved to anledninger tok opp spørsmålet om beskatning av utenlandsformuen uten at klienten tok hensyn til det”.

Selv om det ikke foreligger tilstrekkelig grunnlag for medvirkningsansvar, vil ofte slike handlinger være kvalifiserte overtredelse av blant annet regnskapsloven § 8-5 og revisorloven § 9-3 som også kan medføre straffeansvar.

3.2.4 Forsøk på medvirkning til skatteunndragelse

Medvirkningshandlingen vil være fullbyrdet når medvirkeren har gjort det han etter forutsetningene skal gjøre,¹⁴⁹ enten dette er å ha gitt de nødvendige råd eller fylt ut selvangivelse og dokumentasjon. Der de uriktige eller ufullstendige opplysningene *ikke gis* til ligningsmyndighetene, er den objektive gjerningsbeskrivelsen ikke være overtrådt og medvirkeren vil ikke kunne straffes for (fullbyrdet) medvirkning til skatteunndragelse.¹⁵⁰ I slike tilfeller oppstår spørsmålet om den nedre grensen for forsøk er overskredet, og om det foreligger straffbart forsøk på medvirkning, jf. lignl. § 12-1 nr.2 jf. strl. § 49. Strl. § 49 stiller krav om at vedkommende har fullbyrdesforsett samt at forsøkets nedre grense er overskredet. Med andre ord: han må ”ha skredet til verket”.¹⁵¹ Jeg kjenner ikke til noen tilfeller fra praksis der dette spørsmålet er behandlet. Høyesterett har i Rt. 1974 side 317 og Rt. 1980 side 961 slått fast at et mislykket forsøk på å overtale en annen til å begå en forbrytelse *etter omstendighetene* kan

¹⁴⁹ Eskeland (2013) s.223.

¹⁵⁰ I.c.

¹⁵¹ Andenæs (2004) s.347.

være forsøk på medvirkning. Rt. 1974 side 317 omhandler straffeansvar for falsk forklaring etter strl. § 166. Ifølge annet ledd vil også medvirkning til dette være straffbart. Tiltalte hadde overtalt og inngått avtale med A om at han skulle forklare seg falskt. A valgte likevel ikke å gjøre dette. Tiltalte ble dømt for forsøk på medvirkning til falsk forklaring, jf. strl. § 166 (2) jf. § 49.

Et slikt ansvar vil derfor i prinsippet kunne være aktuelt der en rådgiver gir en oppfordring til sin klient om å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller uriktig utfyller skattyters selvangivelse, men dette avvises av skattyter. Tilsvarende der en privatperson søker å inngå en avtale om svart betaling med en håndverker, uten å lykkes. Det relevante spørsmålet blir i alle disse tilfellene hvorvidt den nedre grensen for forsøk er overskredet. Generelt må det nok kreves noe mer enn en tom forespørsel. Slike handlinger vil sjeldent være straffverdige *nok*. I de tilfellene der oppfordringen inneholder noe mer, slik som en fremdriftsplan eller et konkret forslag på hvordan inntekter eller formue kan unndras, eller der avtalen om svart arbeid langt på vei inngås mellom oppdragsgiver og håndverker, vil man fort bevege seg over forsøkets nedre grense. Det må tas til etterretning at det er oppfordret til å reagere særlig strengt på profesjonell medvirkning i forarbeidene, særlig der dette skjer mot vederlag.¹⁵² Det er nærliggende å anta at dette har overføringsverdi også til oppfordringer til straffbare handlinger og forsøk på å begå slike. I litteraturen har det blitt trukket frem at det ikke vil "frita for straffeansvar for hjelperen at det f.eks. kan ha vært usikkert om skattyteren virkelig ville følge de gitt anvisninger ved innlevering av selvangivelse ...".¹⁵³ Eksempelet synes å ta sikte på situasjonen der rådene følges og uriktige eller ufullstendige opplysninger gis til ligningsmyndighetene. Likevel vil uttalelsen kunne ha aktualitet også der rådene *ikke følges*.

Manglende retts- og ligningspraksis omkring spørsmålet, indikerer at det i praksis sjeldent vil bli aktuelt med medvirkningsansvar i slike tilfeller. Med mindre oppfordringen eller henvendelsen har skjedd skriftlig, vil det for det første være vanskelig å føre bevis for tilfellet. Et moment av en noe annen karakter er at skattemyndighetene normalt ikke vil komme over slike tilfeller, da medvirkeren sjeldent kommer i lyset uten at det foretas kontroll hos skattytere. Skattyter kan imidlertid velge å anmelde sin medhjelper, noe som virker lite tenkelig at skjer i praksis.

¹⁵² Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.41 og 43.

¹⁵³ Harboe (2015) s.462.

3.2.5 Tidsmessige begrensninger i medvirkningsansvaret

Generelt gjelder at en medvirkningshandling kan skje i forkant av, og samtidig med, den straffbare handlingen. Etterfølgende bistand *etter den straffbare handlingen er fullbyrdet* faller utenfor, og må straffes etter andre bestemmelser som blant annet strl. § 317 om heleri. Unntaket er der man på forhånd har lovet eller avtalt den etterfølgende bistanden.¹⁵⁴

Opplysningsplikten, som medvirkningshandlingen må knytte seg til, aktualiseres året etter et inntektsår i forbindelse med utarbeidelse og innlevering av selvangivelsen. Bistanden skjer dermed ofte også dette året. Det er imidlertid ikke utelukket at også bistand gjennom det aktuelle inntektsåret, eventuelt også tidligere år, kan statuere straffeansvar for medvirkning. Det vil likevel ofte være for svak tilknytning mellom bistanden og skattyters senere uoppfylte opplysningsplikt til at et straffeansvar kan statueres. Tilfeller der forutgående bistand *kan* resultere i medvirkningsansvar, er bistand til løpende transaksjoner og utarbeidelser av dokumenter mv. gjennom inntektsåret, og rådgivning om hvordan dette skal innrapporteres til ligningsmyndighetene med den tanke at dette skal medføre en uberettiget skattefordel for skattyteren.¹⁵⁵

3.3 Medvirkningsansvaret – et selvstendig straffeansvar

Utgangspunkt er at handlinger foretatt av henholdsvis hovedmannen og medvirkeren skal vurderes hver for seg og uavhengig av hverandre.¹⁵⁶ Medvirkerens forhold skal derfor bedømmes uavhengig av hovedmannen, men etter de samme kriterier som er angitt i ligningsloven §§ 12-1 og 12-2. Heller ikke straffutmålingen vil nødvendigvis bli den samme. Der medvirkningen skjer under utøvelse av næring, risikerer blant annet denne en strengere straff enn skattyteren, sett hen til at dette er et av vurderingsmomentene som kan resultere i at forholdet blir å anse som grovt, jf. lignl. § 12-2 nr.2.

Det vil imidlertid ikke være grunnlag til å straffe for fullbyrdet medvirkning til skattesvik der skattyter gir all relevant informasjon til ligningsmyndighetene, til tross for forutgående bistand til å sende inn en uriktig selvangivelse. I slike tilfeller vil det som nevnt kunne bli aktuelt med forsøksansvar.

Anmeldelse av medvirkeren vil dessuten i mange tilfeller være avledet av anmeldelse eller ileggelse av administrativ sanksjon av skattyter, se anmeldelsesinstruksen § 6. Dette behandles nærmere under i 5.1.1.

¹⁵⁴ Ot.prp.nr.90 (2003-2004) s.410.

¹⁵⁵ Harboe (2015) s.461-462.

¹⁵⁶ Eskeland (2013) s.213.

3.4 Skyldkravet

Ordlyden ”medvirkning straffes på samme måte” peker på at det subjektive kravet om skyld som gjelder for skattyter, gjelder tilsvarende for medvirkeren. Det gjelder dermed et krav om utvist forsett eller grov uaktsomhet til at det på skattyters vegne gis uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene. Det er da et krav om at medvirkeren har hatt, eller måtte ha hatt, kunnskap om alle forhold ved skattyters handling som gjør at den omfattes av straffebudets gjerningsbeskrivelse.¹⁵⁷ Det er følgelig ikke tilstrekkelig til å statuere medvirkningsansvar at en privatperson inngår en avtale om utbedringsarbeid med en håndverker som har intensjon om ikke å opplyse ligningsmyndighetene om inntektene, med mindre det foreligger spesielle omstendigheter ved avtaleslutningen som tilsier at vedkommende som et minimum *måtte forstå* at håndverkeren hadde til hensikt å ta betalingen svart. Der medvirkningen har skjedd gjennom profesjonell bistand, vil bransjenormer være en viktig rettesnor ved vurderingen av om straffeansvar er aktuelt. Brudd på slike bransjenormer, herunder ”god revisorskikk” og ”god advokatskikk”, vil i de fleste tilfeller være tilstrekkelig til å statuere grov uaktsomhet.¹⁵⁸

Videre er skyldkravet tilsvarende som for skattyter todelt. Når det gjelder opplysningenes egnethet til å medføre en skattemessig fordel for skattyter, må det være tilstrekkelig at medvirker har utvist alminnelig uaktsomhet. I kommentarutgaven til ligningsloven formuleres imidlertid skyldkravet relatert til medvirkeren noe annerledes. På side 461 står det at ”... det må foreligge forsett eller grov uaktsomhet mht. at det medvirkes til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan gi skattyteren (hovedmannen) skattemessige fordeler”. Det kan se ut til at det modifiserte skyldkravet relatert til virkingsleddet er oversett, da det i det videre uttales at der det er ”tvil om hvorvidt opplysningen er skatterettslig relevant eller kan føre til uberettiget skattemessig fordel kan de subjektive krav ikke anses å foreligge”. Lagt til grunn at det gjelder et krav om alminnelig uaktsomhet vil sjeldent ”tvil” kunne fritta for ansvar i slike tilfeller. Det vil normalt foreligge en oppfordring til å undersøke forholdet nærmere. Det må dessuten tas i betraktning at det ved aktsomhetsvurderingen vil stilles strenge krav til profesjonelle rådgivere, spesielt de med kjennskap og kompetanse på skatt- og avgiftsområdet.

¹⁵⁷ Eskeland (2013) s.214.

¹⁵⁸ Husabø (1991) s.150.

4 Straff for skatteunndragelse

Skattesystemet kan ikke utelukkende baseres på tillit. Sanksjoner mot brudd på opplysningsplikten er derfor nødvendig for å sørge for etterlevelse av ligningslovens plikter.¹⁵⁹ De fleste tilfeller av opplysningssvikt sanksjoneres ved illeggelse av ordinær eller skjerpet tilleggsskatt, mens straff er forbeholdt de mer graverende tilfellene.

4.1 Strafferammen og straffutmåling

Etter ligningsloven § 12-1 nr.2 første punktum skal "[s]kattesvik straffes med bøter eller fengsel inntil 2 år". Medvirkning straffes "på samme måte". Straffeloven § 26a, jf. § 1 åpner for en kumulering av sanksjonene ved at retten "[s]ammen med frihetsstraff kan idømme bøtestraff". I de tilfeller der skatteunndragelsen er av en slik grovhet at fengselsstraff kommer til anvendelse, er det ifølge forarbeidene "kriminalpolitisk heldig at fengselsstraffen normalt kombineres med en økonomisk sanksjon (bot) som tar utgangspunkt i unndragelsens størrelse og skyldgrad, men som eventuelt justeres ut fra mer spesielle omstendigheter og aktuell betalingssevne. Dette gjelder uansett om fengselsstraffen gjøres betinget eller ubetinget".¹⁶⁰ I tillegg til bøter og fengsel vil også rettighetstap kunne idømmes, jf. strl. § 29, jf. § 1. Det innebærer at man mister retten til å drive næringsvirksomhet som blant annet advokat, revisor og regnskapsfører for en viss tid, eller i de mest alvorlige sakene – for alltid.

Der skattesviket anses som grovt vil strafferammen skjerpes til "bøter eller fengsel inntil 6 år", jf. lignl. § 12-2 nr.1 første punktum. Hvorvidt forholdet anses som grovt beror på en helhetsvurdering, hvorav en del vurderingsmomenter er listet opp i § 12-2, uten at oppregningen er uttømmende.¹⁶¹ Ifølge § 12-2 nr.2 skal det

"[v]ed avgjørelsen av om skattesviket er grovt ... særlig legges vekt på om handlingen kan lede til unndragelse av et *meget betydelig beløp i skatt eller avgift*, om handling er utført på en måte som i *særlig grad har vanskeliggjort oppdagelse*, om handlingen er utført ved å *misbruke stilling eller tillitsforhold* eller om det foreligger *medvirkning under utøvelse av næring*". (min utheving)

Det er særlig det unndratte beløpets størrelse som vil være avgjørende for om det straffbare forholdet skal subsumeres under ligningsloven § 12-1 eller § 12-2. I forarbeidene ble et skat-

¹⁵⁹ NOU 2003:7 s.84.

¹⁶⁰ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.70.

¹⁶¹ Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.43.

tebeløp på 1 million kroner ansett som et betydelig beløp.¹⁶² Med dagens verdi vil det tilsi litt i overkant av 1,5 millioner kroner.¹⁶³ Selv om beløpsgrensen er det primære når det gjelder hvilket straffebud forholdet skal subsumeres under, vil flere momenter sett i sammenheng også medføre at skattesviket anses som grovt.¹⁶⁴ Se eksempelvis Rt. 2011 side 1509 der det ble reagert med både ubetinget fengsel og bot. Det ble lagt vekt på at "[skattyters] overtredelse gjelder store verdier, og han har gått frem på en måte som har gjort det meget vanskelig og tidkrevende å avdekke forholdet".¹⁶⁵ For medvirkeren vil det særlig være et skjerpende moment om medvirkningen har skjedd under utøvelse av næring.

I forbindelse med ikrafttreddelsen av straffeloven 2005 § 379 (grovt skattesvik) skjer det en nedjustering av den retningsgivende beløpsgrensen. Ifølge Ot.prp. nr.22 (2008-2009) side 467 skal beløpsgrensen i den nye straffeloven settes til ca. 100 000 kr, slik at grensedragningen mellom simpel og grov overtredelse skal samsvare med det som ellers gjelder for formuesforbrytelser.

Retten er ikke bundet av påtalemyndighetens påstand om straff – verken type eller omfang, jf. strpl. § 38(2). Det beror derfor på rettens vurdering hvorvidt det er bøter, fengselsstraff eller begge deler som skal idømmes, og i hvilket omfang. Rettspraksis vil være veiledende for hvilket straffenivå som er gjeldende. Siden medvirkning straffes "på samme måte" som hovedgjerningen, vil praksis om straffutmåling være retningsgivende i begge henseende, uavhengig av om det er snakk om straff for hovedmann eller medvirker. I forbindelse med revisjon av ligningslovens straffekapittel i 1992 ble strafferammen for grovt skattesvik økt fra 2 til 6 år, slik at praksis som skriver seg fra før lovrevisjonen ikke nødvendigvis vil være representabelt for dagens straffenivå.

Tendensen i rettspraksis er at skatteunndragelse straffes med ubetinget fengselsstraff. Se Rt. 2005 side 158 som gjelder overtredelse av blant annet lignl. § 12-1, der det i avsnitt 5 ble uttalt at "[v]i står etter dette overfor et alvorlig brudd på regnskaps-, lignings- og avgiftslovgivningen over betydelig tid. Selv om de beløp som er unndratt det offentlige ikke er av de største, er det helt klart at disse forhold i utgangspunktet medfører en ubetinget fengselsstraff". For grovt skattesvik reageres det nesten uten unntak med ubetinget fengselsstraff, og straffenivået skjerpes normalt betraktelig. For både simpel og grov skatteunndragelse vil det særlig være det unndratte beløp som har betydning ved straffutmålingen. I tillegg vil ofte mange skatteunndragelser kombineres med unndragelse av merverdiavgift og regnskapsovertredelser. Dette vil være en skjerpende omstendighet som kan medføre høyere straff enn ved rene skatteunndragelsestilfeller.

¹⁶² Ot.prp.nr.21 (1991-1992) s.43.

¹⁶³ Beregningen er basert på konsumprisindeksen og endring fra 1991-2014.

¹⁶⁴ Utv. 1993 side 552 pkt. 4.3.1

¹⁶⁵ Rt. 2011 side 1509 avsnitt 20.

Ved fastsettelse av bøtestraffen har Høyesterett i Rt. 2004 side 645 konkludert med at dobbeltstraffforbudet etter EMK ikke er til hinder for å inkorporere tilleggsskatt i boten, samtidig som det må være adgang til å justere for individuelle forhold, jf. strl. § 27, som bestemmer at når bot idømmes, bør det foruten det straffbare forhold tas ”særlig hensyn til den dømtes formuesforhold og til hva han etter sine livsforhold antas å kunne utrede”. I Rt. 2006 side 1601 bemerkes imidlertid ”at utgangspunktet ved denne type masseovertredelser [unnlatt innlevering av forhåndsutfylt selvangivelse] er en skjematisk fastsettelse av bøtestraffen hvor den individuelle og konkrete vurdering som § 27 gir anvisning på *bare får anvendelse i helt særlige tilfelle*” (min utheving).¹⁶⁶ Synspunktet gjentas og anerkjennes i forarbeidene som dessuten bemerker at den økonomiske byrde som ligger i etterligning ikke vil anses som en formildende omstendighet ved den individuelle vurderingen.¹⁶⁷ Hvor det ilegges fengselsstraff i tillegg til boten, er det i Rt. 2005 side 129 lagt til grunn at det ikke skal reageres med en standardbot i slike tilfeller. Hvorvidt det skal reageres med bot, og i tilfelle hvilket beløp, må vurderes individuelt under hensyn til strl. § 27 og den utmålte fengselsstraff.¹⁶⁸

Ifølge EMK art.6 nr.1 har en tiltalt krav på å få sin straffesak behandlet ”within reasonable time”, og det er ikke tvilsomt at lang tidsbruk *kan* få betydning for straffutmålingen. På grunn av økonomiske straffesakers kompleksitet og tidskrevende etterforskning vil det nødvendigvis medgå betydelig tid før tiltale og dom foreligger, se blant annet Rt. 2011 side 1509. I avsnitt 24 gjentas en uttalelse hentet fra Rt. 2009 side 14, avsnitt 21. Der uttales at ”[m]ot å legge stor vekt på tidsforløpet taler likevel for det første det at hans sak inngår i et *stort sakskompleks med en rekke andre involverte*. Den enkelte må i slike tilfeller finne seg i at saksbehandlingen tar lengre tid enn om hans eller hennes sak var blitt behandlet isolert. For det andre gjelder det generelt for større økonomiske saker at de er *omfattende og krevende for politi og påtalemyndighet, ofte i samarbeid med andre offentlige organer*. Man må derfor godta at behandlingen tar lengre tid enn behandlingen av andre typer straffesaker.” (min utheving) Videre i Rt. 2011 side 1509 påpekes at ”[d]et avgjørende er at saken under etterforskningen fremsto som kompleks og uoversiktlig, og at det var vanskelig og tidkrevende å avdekke de reelle forhold.”¹⁶⁹

¹⁶⁶ Rt. 2006 side 1601 avsnitt 35.

¹⁶⁷ Ot.prp.nr.82 (2008-2009) s.70.

¹⁶⁸ Rt. 2005 side 129 avsnitt 15.

¹⁶⁹ Rt. 2011 side 1509 avsnitt 27.

4.2 Frivillig retting – betydningen av Rt. 2012 side 1288

Ifølge ligningsloven § 10-3 nr.2 c skal det ikke ilegges tilleggsskatt der skattyter frivillig søker å rette tidligere gitte opplysninger, og dette ikke skyldes kontrolltiltak. Noe tilsvarende unntak finnes ikke i straffebestemmelsen, noe som gir en indikasjon på at lovgiver ikke har ønsket en tilsvarende løsning i de tilfeller der det er innledet strafforfølgning mot vedkommende skattyter. I Rt. 2012 side 1288 avsa Høyesterett en dom i en straffesak hvor det ble reagert med straffutmålingsutsettelse på prøvetid, dvs. ikke utmålt straff, for forhold som normalt ville resultert i en streng fengselsstraff. Begrunnelsen for dette var at skattyter hadde meldt sitt eget skattesvik og medvirkning til en annens skattesvik til skattemyndighetene frivillig og uten frykt for å bli avslørt. Økokrim på sin side, hadde gjennom egen etterforskning avdekket skattesviket. At forholdet var innrapportert av skattyter selv, fant de ut i ettertid.

Avgjørelsen er fattet på et relativt tynt rettslig grunnlag. Basert på en intern instruks om at det ikke skal skje anmeldelse i tilfeller der skattyter frivillig søker skatteamnesti, fraværet av straffutmålingspraksis i lignende tilfeller, hensynet til effektiv håndhevelse av amnestireglene og borgernes ”berettigede forventninger” om ikke å risikere straffeansvar, går Høyesterett langt i å avkriminalisere noe som det etter lovgivningen ikke *egentlig* synes å være rom for.¹⁷⁰

Avgjørelsen må forventes å innebære at det i fremtiden ikke vil bli innledet strafforfølgning i lignende saker. Det har blitt anført at straffeansvaret på denne måten gjøres illusorisk.¹⁷¹ Dette er i og for seg sant, men det må vel likevel anses som et overordnet mål at flest mulig korrigerer tidligere feil, og at unndratte midler blir beskattet. Selv om kontrolltiltak ikke opphører på grunn av amnestiordningen, vil frivillig retting fra skattyters side kreve betydelig mindre ressurser enn etterforskning og innledning av strafforfølgning. I en pressemelding fra skatteetaten i år ble det opplyst at det var ”rekordmange nordmenn [som] ber om skatteamnesti i forbindelse med inntekt og formue i utlandet”.¹⁷² Hvorvidt dette har sammenheng med at truslen om straff i slike tilfeller er borte, eller at det stadig blir vanskeligere å skjule formue i utlandet på grunn av bedre informasjonsutveksling med de utenlandske bankene, er imidlertid vanskelig å vite.

Frem til enten Høyesterett eller lovgiver tar avstand fra denne avgjørelsen, vil dommen gi uttrykk for gjeldende rett. At det ikke skal reageres med straff ved skatteamnesti, gjelder som et utgangspunkt kun domfeltes eget skattesvik. I denne saken kom Høyesterett til at dette også måtte få virkning for medvirkningen til skattesviket til den andre skattyteren. Det ble påpekt at ”[v]irksomheten til A og B var sammenvevd. Det vesentlige av inntekter og formue som

¹⁷⁰ Horn (2013) s.67.

¹⁷¹ ibid s.71.

¹⁷² Skatteetaten (2015).

saken gjelder, var resultat av felles virksomhet”.¹⁷³ For disse tilfellene ble det reagert med straffemålsutsettelse, jf. strl. § 52 nr.1, mens det for de øvrige medvirkningsforholdene ble utmålt straff på vanlig måte.

¹⁷³ Rt. 2012 side 1288 avsnitt 44.

5 Prosessuelle spørsmål

5.1 Påtale og anmeldelse

Overtredelse av ligningsloven § 12-1 er undergitt offentlig påtale, jf. straffeloven § 77. Det vil si at påtalemyndighetene på eget initiativ kan innlede strafforfølgning. Dette skjer likevel sjeldent i praksis, da påtalemyndighetene vanligvis ikke påtaler forhold uten at det foreligger anmeldelse fra ligningsmyndighetene.¹⁷⁴

5.1.1 Anmeldelsespraksis

For å sikre en mest mulig ensartet anmeldelsespraksis har Skattedirektoratet fastsatt en instruks om anmeldelse. Det er skattekontoret som har myndighet til å anmelde antatt straffbare overtredelser av ligningsloven, jf. instruksens § 1. Forhold kan anmeldes til påtalemyndighetene ”når det foreligger skjellig grunn til mistanke om lovbruddet”, jf. § 2. Det er likevel både i forarbeidene¹⁷⁵ og anmeldelsesinstruksens forutsatt at det fortrinnsvis er grove unndragelsesser som anmeldes. Overtredelse av § 12-1 nr.1 a, jf. § 12-2 skal som hovedregel ”anmeldes når de skatte- eller avgiftsmessige fordeler utgjør et betydelig beløp”, jf. § 3. Det er antatt at anmeldelse til påtalemyndighetene vil være aktuelt der unndratt skatt overstiger 100 000 kroner, men også mindre beløp vil nok innberettes dersom det foreligger andre skjerpene omstendigheter.¹⁷⁶ Ytterligere vurderingsmomenter er listet opp i § 3.

Ifølge § 6 annet avsnitt skal medvirkning som et utgangspunkt bare anmeldes i de tilfeller der ”hovedmannen selv er anmeldt eller ilagt administrativ sanksjon, og bare i de tilfeller hvor bistanden har vært fremtredende”. Det er likevel i tredje avsnitt fastsatt at medvirkning skal anmeldes selv om hovedmannen ikke er anmeldt eller ilagt administrativ sanksjon der det er ”gjentatt medvirkning” eller medvirkningen er ”utført på en graverende måte, eller under utøvelse av næring ...”.

Selv om vilkårene for anmeldelse er til stede, vil EMK TP 7 art.4 hindre adgang til anmeldelse av et straffbart forhold der vedkommende skattyter allerede er ilagt tilleggsskatt etter § 10-2 flg.

¹⁷⁴ NOU 2003:7 s.39.

¹⁷⁵ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.49.

¹⁷⁶ Brudvik (2014) s.860.

5.2 Foreldelse

Etter ligningsloven § 12-3 er fristen for ”å reise straffesak eller avsi straffedom” etter lignl. §§ 12-1 og 12-2 10 år. Sett hen til bestemmelsenes strafferamme, er denne fristen lengre enn det som ellers følger av strl. §§ 67-69. Bakgrunnen for den lange foreldelsesfristen er at skatte-svik ofte er vanskelig å oppdage, samt at de fleste skattytere ikke jevnlig er gjenstand for grundig kontroll. Det ville være uhensiktsmessig å la et straffeansvar foreelde av den grunn. Likevel må hensyn til skattyter og prosessøkonomiske hensyn veies opp mot dette i forbindelse med en anmeldelse og eventuell tiltale.¹⁷⁷

Fristens utgangspunkt er det tidspunkt den straffbare handlingen ble foretatt, hvilket normalt vil være ved innlevering av selvangivelsen, men det kan også skje i forkant av dette eller senere.¹⁷⁸ Det avgjørende er når opplysningssvikten overfor ligningsmyndighetene skjer. Hver opplysningssvikt må derfor vurderes for seg.

Alternativene ”å reise straffesak eller avsi straffedom” er etter ordlyden likestilt. Tatt på ordet vil det derfor ikke være anledning til å avsi straffedom etter utløpet av tiårsfristen selv om det er reist straffesak før fristens utløp. Dette er i strid med det som ellers gjelder ved foreldelse av straffesaker, da foreldelsesfristen i alminnelighet avbrytes ved siktelse, jf. strl. § 69. I tillegg vil alternativet ”å reise straffesak” ikke ha noen selvstendig betydning hvis det ikke er adgang til å avsi dom etter utløpet av fristen. Spørsmålet ble behandlet av Borgarting lagmannsrett i LB-2013-199400, der et av spørsmålene var om foreldelsesfristen etter lignl. § 12-3 ble avbrutt ved siktelse eller domsavsigelse. Retten uttalte at ”[t]il tross for at ordlyden trekker i en annen retning, finner lagmannsretten at bestemmelsen må forstås slik at det avgjørende også for saker som fremmes for retten, må være når siktelse blir tatt ut”. Det ble også påpekt at ”reelle hensyn taler for en slik tolkning. Ellers ville saksbehandlingstiden i domstolene kunne bli avgjørende for straffbarheten av en handling”. Dommen fra lagmannsretten vil være retningsgivende, men spørsmålet kan ikke anses som endelig avgjort før Høyesterett tar stilling til det.

I forbindelse med overføring av straffebestemmelsene til strl. 2005 §§ 378-380, vil foreldelsesfristen fremdeles være 10 år, jf. strl. 2005 § 381. Forarbeidene til den nye straffeloven påpeker at foreldelsesfristen er en videreføring av lignl. § 12-3.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Utv. 1984 side 636 s.661.

¹⁷⁸ Harboe (2015) s.466.

¹⁷⁹ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s.468.

6 Avsluttende betraktninger

6.1 Oppsummering

Oppgaven har tatt for seg en gjennomgang av de objektive og subjektive vilkårene for straff i lignl. § 12-1 nr.1 litra a og § 12-1 nr.2 annet punktum for henholdsvis skattyter og dennes medvirker. Det er et grunnvilkår for straffeansvar at skattyter har gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” til ligningsmyndighetene. I den anledning skal begrepene som et utgangspunkt forstås likt i både lignl. §§ 9-6 nr.3 a, 10-2 nr.1 og 12-1 nr.1 a, og skal i alle tilfeller tolkes og forstås på bakgrunn av skattyters aktsomme og lojale opplysningsplikt etter ligningsloven §§ 4-1 flg. Beviskrav og kravet om subjektiv skyld vil medføre at ikke alle tilfeller av opplysningssvikt resulterer i straffeansvar. Videre har fremstillingen vist at det er en forutsetning at de uriktige eller ufullstendige opplysningene objektivt sett kan føre til en skattemessig fordel for skattyter. For å avgjøre om brudd på opplysningsplikten *kan* medføre en skattemessig fordel, må det skatterettslige spørsmålet være avklart før en kan ta stilling til straffespørsmålet, eventuelt må det løses prejudisielt som en del av straffesaken.

Vi har videre sett at straffeansvar for medvirkningshandling beror på en mer sammensatt vurdering. Medvirkningshandlingen må knytte seg til skattyters brudd på opplysningsplikten, og må dessuten falle inn under det strafferettslige medvirkningsbegrepet. Foreliggende rettspraksis omkring medvirkningsansvar i skatteunndragelsessaker gjelder i stor grad profesjonell bistand der medvirkningen har vært fremtredende – noe som gjør det vanskelig å vite hvor den eksakte grense skal trekkes. Særlig gjelder dette bistandshandlinger som befinner seg i en ”gråsoner” mellom aggressiv – men lovlig – skatteplanlegging, og bistand som knytter seg til skattyterens skatteunndragelse. Sett hen til samfunnets høye krav og forventninger til rådgiverens opptreden,¹⁸⁰ må det antas at grensen vil ligge vesentlig mye lavere enn det vi har sett blitt behandlet i praksis. Etter någjeldende lovgivning vil eneste mulig sanksjon overfor medvirkere være straffeansvar i form av bøter eller fengsel. Sett i lys av politiets ressursknapphet, er det derfor en stor risiko for at mange kritikkverdige forhold ikke vil bli sanksjonert.

6.2 Forslag om administrative sanksjoner mot medvirkeren

På bakgrunn av et sterkt ønske om å slå hardere ned på medvirkning til skatteunndragelse, ble det av flertallet i NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelse* foreslått at medvirkere skal kunne ilegges overtredelsesgebyr på administrativt plan, der de ”forsettlig eller grovt uaktsomt har medvirket til at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene”.¹⁸¹ Denne reaksjonen skal på lik linje som for skattyter kunne prøves av domstolene. Det er på-

¹⁸⁰ Berget (2010) s.18.

¹⁸¹ NOU 2009:4 s.158.

pekt at en større sanksjonsrisiko for medvirkere vil kunne ha preventiv effekt når det gjelder uønsket skatterådgivning.¹⁸² Det må antas at de fleste vil være mer påpasselig med råd og medvirkende handlinger der de vet at sanksjonsrisikoen er stor.

Hovedinnvendingen mot dette har vært at kravet til rettssikkerhet ikke vil bli tilstrekkelig ivaretatt, da vurderingen vil være mer sammensatt enn den tilsvarende vurderingen av (skjerpet) tilleggsskatt som ilegges skattyter i dag.¹⁸³ Forslaget har i stor grad blitt positivt møtt av de fleste høringsinstanser, herunder Økokrim, som mener dette er et godt tiltak i kampen mot skatteunndragelse. Det påpekes imidlertid at det vil kunne by på vanskelige strafferettslige vurderinger, men at dette ikke medfører noen nevneverdige betenkeligheter forutsatt at det sikres kvalifiserte saksbehandlere.¹⁸⁴ Det er ingen tvil om at tiltaket vil medføre vanskelige grensespørsmål, men tilsvarende som ellers i forvaltningen vil det alltid være en risiko for feilvurderinger og at det fattes uriktige vedtak. Medvirkeren vil på lik linje som skattytere både ha klageadgang og mulighet til å bringe saken til domstolen. Det må også påpekes at medvirkeren sjeldent havner i en slik situasjon uten at han er å bebreide.

Forslaget er foreløpig ikke fulgt opp av lovgiver, men sett hen til at det aktivt jobbes mot å slå ned på medvirkning i skatteunndragelsessaker, er det nærliggende å anta at forslaget etter hvert vil følges opp.

¹⁸² NOU 2009:4 s.158.

¹⁸³ *ibid* s.159.

¹⁸⁴ Økokrim (2009) s.2.

7 Litteraturliste

Lovregister

1814	Lov 17.05.1814 Kongeriket Norges Grunnloven (Grunnloven)
1902	Lov 22.05.1902 nr. 10 Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven)
1980	Lov 13.06.1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltningen (ligningsloven)
1981	Lov 22.05.1981 nr. 25 Lov om rettergangsmåten i straffesaker (Straffeprosessloven)
1998	Lov 17.07.1998 nr. 56 Lov om årsregnskaps m.v. (regnskapsloven)
1999	Lov 21.05.1999 nr. 30 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettighetsloven)
1999	Lov 15.01.1999 nr. 2 Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)
1999	Lov 26.03.1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
2004	Lov 28.05.2004 nr. 29 Lov om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge (valutaregisterloven)
2005	Lov 20.05.2005 nr. 28 Lov om straff (straffeloven)
2005	Lov 17.06.2005 nr. 67 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Forskrifter

2000	Forskrift av 22. Desember 2000 nr. 1569 Forskrift om forhåndsutfyllt selvangivelse
------	--

Internasjonale trakter

EMK	European Convention of Human Rights, Roma, 1950
-----	---

Domsregister

Dommer inntatt i Rettstiende

Rt. 1945 side 13
Rt. 1970 side 1235
Rt. 1974 side 317
Rt. 1980 side 961
Rt. 1982 side 1315
Rt. 1989 side 1004
Rt. 1992 side 1588
Rt. 1992 side 511
Rt. 1995 side 1278
Rt. 1995 side 1883
Rt. 1996 side 391
Rt. 1996 side 932
Rt. 1997 side 1637
Rt. 1997 side 1117
Rt. 1997 side 1430
Rt. 1999 side 1087
Rt. 1999 side 1925
Rt. 1999 side 1980
Rt. 1999 side 223
Rt. 2000 side 1981
Rt. 2002 side 1717
Rt. 2002 side 497
Rt. 2002 side 557
Rt. 2004 side 645
Rt. 2005 side 129
Rt. 2005 side 1461
Rt. 2005 side 158
Rt. 2006 side 1563
Rt. 2006 side 1598
Rt. 2006 side 1601
Rt. 2006 side 333
Rt. 2008 side 1409
Rt. 2008 side 468
Rt. 2009 side 14
Rt. 2009 side 1498
Rt. 2009 side 813

Rt. 2010 side 1121
Rt. 2010 side 422
Rt. 2010 side 71
Rt. 2011 side 1509
Rt. 2012 side 1288
Rt. 2012 side 1648

Internasjonale dommer (EMD)

Zolutukhin v. Russia	The European Court of Human Rights, Strasbourg, 10.02.2009
Frisvold og Flom-Jacobsen v. Norway (communicated case)	The European Court of Human Rights, Strasbourg, 26.11.2013

Underrettspraksis

LA-2014-159717
LB-2013-199400
RG. 1999 side 1084
TOSLO-2011-104857-4 / TOSLO-2011-191007 (Oslo tingrett) Transocean-dommen

Ligningsutvalget

Utv. 1984 side 636	Bruken av straff i håndhevelsen av skattereglene, foredrag av Thorbjørn Gjølstad
Utv. 1993 side 552	Sk 05-1993 Endringer i skatteloven og ligningsloven vedtatt ved lov av 10. april 1992
Utv. 1994 side 464	Gulating lagmannsrett
Utv. 1994 side 472	Eidsivating lagmannsrett
Utv. 2001 side 1157	SKD/2001-09 Aktuelle problemstillinger i ligningsloven
Utv. 2005 side 1194	Gulating lagmannsrett

Forarbeider NOU

NOU 2003:7	Tilleggsskatt m.m.
NOU 2009:4	Tiltak mot skatteunndragelser

Proposisjoner (tidligere Odelstingsproposisjoner)

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979)	Om ligningslov og endringer andre lover
Ot.prp. nr. 21 (1991-1992)	Endringer i skatteloven m.fl.
Ot.prp. nr. 90 (2003-2004)	Om lov om straff (straffeloven)
Ot.prp. nr. 22 (2008-2009)	Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon - slutføring av spesiell del og tilpassing av annen lovgivning)
Ot.prp. nr. 82 (2008-2009)	Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)
Prop. 1 L (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer
Prop. 64L (2014-2015)	Lov om ikraftsetting av straffeloven 2005 (straffelovens ikraftsettingslov)

Høringsuttalelser

Økokrim	Høring – NOU 2009:4 – Tiltak mot skatteunndragelse
---------	--

Juridisk litteratur

Andenæs, Johs	Alminnelig strafferett 5. Utgave ved M. Matningsdal og G. Rieber-Mohn, 2004
Andenæs, Johs	Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene, samlet utgave ved Kjell V. Andorsen, 2008
Brudvik, Arthur J	Skatterett for næringsdrivende, 37. utgave , 2014
Eckhoff, Torstein	Rettskildelære 5. utgave ved Jan E. Helgesen, 2001
Eide, Erling	Oversikt over litteratur om svart arbeid og skatteunndragelser, Rapport 6/2000, Rapport fra prosjektet ”Svart økonomi i Norge”, Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning
Eriksen, Morten (red)	Økonomisk kriminalitet: Utvalgte emner fra spesiallovgivningen, Bind 1, 1990 (Elektronisk reproduksjon i NB)
Eskeland, Ståle	Strafferett, 2. utgave, 2012
Gjems-Onstad, Ole	Norsk Bedriftsskatterett, 8. utgave, 2012 (E-bok i Gyldendal rettsdata)
Gjems-Onstad, Ole	Norsk Bedriftsskatterett, 7. utgave, 2008
Gjems-Onstad, Ole og Hugo P. Matre (red)	Skatteprosess, 1. utgave, 2011 (E-bok i Gyldendal rettsdata)
Harboe, Einar, Truls Leikvang og Rino S. Lystad	Ligningsloven Kommentarutgave 7. utgave, 2015
Husabø, Erling Johannes	Straffeansvarets periferi, 1999 (Elektronisk reproduksjon i NB)

Matningsdal, Magnus og Anders Bratholm	Straffeloven med kommentarer, Første Del. Almindelige Bestemmelser, 2. utgave, 2003
Wilskow, Petter Chr.	Bedriftsbeskatning i praksis : ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997, 1997 (Elektronisk reproduksjon i NB)
Zimmer, Frederik	Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014

Artikler

Berget, Mona	”Strafferettslig medvirkningsansvar for rådgivere”, <i>Revisjon og regnskap</i> , 04/2010 s. 14-18
Horn, Henrik og Thomas Skjelbred	”Avkriminalisering ved skatteamnesti – kommentarer til Høyesteretts dom av 27. august 2012”, <i>Skatterett</i> 01/2013 s. 66-71
Matningsdal, Magnus	”Medvirkning til straffbare handlinger – noen hovedpunkter”, <i>Jussens Venner</i> vol. 43, s. 357–383
Thue, Grete	”Vernet mot selvinkriminering i skatte- og avgiftssaker”, <i>Skatterett</i> 02/2003 s.153-167

Annet

Skattedirektoratets anmeldelsesinstruks, 06.09.2011	Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for overtredelse av ligningsloven kapittel 12, folketrygdloven § 24-4 femte ledd, merverdiavgiftsloven § 21-4 og investeringsavgiftsloven § 7 første ledd mv.
Skattedirektoratet	Lignings-ABC (2014/2015)

Direktelinker til nettsteder

Beregning av
Konsumprisindeks <http://ssb.no/kpi/>

Skatteetatens
Pressemelding <http://www.skatteetaten.no/no/Om-skatteeta-ten/Presse/Nyhetsrommet/Pressemeldinger/Pressemeldinger-2015/Rekordmange-ber-om-skatteamnesti/> [sitert 18.04.2015]

Økokrims trendrapport
(2013/2014) [http://www.okokrim.no/www/okokrim/resource.nsf/files/www93sfde-trusselvurdering_2013-20141/\\$FILE/trusselvurdering_2013-20141.pdf](http://www.okokrim.no/www/okokrim/resource.nsf/files/www93sfde-trusselvurdering_2013-20141/$FILE/trusselvurdering_2013-20141.pdf) [sitert 23.04.2015]